



**SAVONIA**

■ OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO  
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALOUDEN JA HALLINNON ALA

# KANSAINVÄLISEN KAUPAN ARVONLISÄVEROKYSEKSET

Case Yritys X

TEKIJÄ: Kirsi Rissanen

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala			
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma			
Työntekijä Kirsi Rissanen			
Työn nimi Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokysymykset Case Yritys X			
Päiväys	22.02.2017	Sivumäärä/Liitteet	66
Ohjaaja(t) Arja Hukkanen			
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t)			
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotusta ja työ on tehty toimeksiantona yritys x:lle. Opinnäytetyön tarkoituksena oli perehtyä toimeksiantajayrityksen näkökulmasta kansainväliseen arvonlisäverotukseen maailmanlaajuisesti. Tavoitteena oli selvittää, mitä kaikkea toimeksiantajayrityksen henkilöstön tulee ottaa huomioon arvonlisäverolain suhteen kansainvälisissä kauppakysymyksissä ja jokapäiväisessä liiketoiminnassa liittyen materiaalihankintoihin ja myyntitapahtumiin.</p> <p>Opinnäytetyön teoriaosuus pohjautui arvonlisäverolainsäädäntöön ja sen vaatimuksiin. Arvonlisäverotuksen teoriaan perehdyttiin tutkimalla kansallista ja kansainvälistä lainsäädäntöä, Euroopan unionin direktiivejä ja eritasoisia ohjeistuksia. Pääasiallisena lähteenä käytettiin arvonlisäverolakia tulkitsevaa ja selittävää kirjallisuutta sekä Suomen verohallinnon ja Tullin ohjeistuksia. Suomen arvonlisäverolaki oli työssä tärkeässä asemassa, koska toimeksiantajan liiketapahtumat noudattavat sen vaatimuksia. Toimeksiantajayrityksellä ei ole ollut tarvetta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi muihin maihin ja siksi työssä ei käsitellä muiden maiden arvonlisäverolakia.</p> <p>Tutkimusmenetelmänä käytettiin case- eli tapaustutkimusta, sillä tarkoituksena oli selvittää toimeksiantajayrityksen eri liiketapahtumien oikea arvonlisävero-kohtelu. Tutkimus alkoi tutkimusongelman määrittelemisellä ja tutkimusaineisto kerättiin toimeksiantajayrityksen todellisista liiketapahtumista. Liiketapahtumaesimerkkien avulla selvitettiin mahdollisimman laajasti oikea arvonlisävero-kohtelu hankinta- ja myyntitilanteisiin. Liiketapahtuma-aineistoon valittiin laaja kattaus sellaisia tilanteita, jotka esiintyvät toimeksiantajayrityksen liiketoiminnassa useasti ja satunnaisesti. Liiketapahtumat esitettiin sanallisesti ja havainnollistavalla kuviolla. Lisäksi liiketapahtuman oikea arvonlisävero-kohtelu on kuvattu toimeksiantajan toiminnanohjausjärjestelmän vaatimilla tiedoilla: verollisuus, veroprosentti, tiliointi ja laskumerkinnot.</p> <p>Tämän opinnäytetyön tuloksena toimeksiantajayritys saa käyttöönsä uusinta ajan tasalla olevaa tietoa arvonlisäverotuksesta kansainvälisessä kaupassa ja lisäksi laadittiin etenemiskaaviot arvonlisäverokäsittelyn nopeaan selvittämiseen.</p>			
Avainsanat			
Arvonlisäverotus, kansainvälinen tavarakauppa, yhteisömyynti ja -hankinta, vienti ja tuonti			

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration			
Author(s) Kirsi Rissanen			
Title of Thesis Value added tax issues in Global trade			
Date	22.2.2017	Pages/Appendices	66
Supervisor(s) Arja Hukkanen			
Client Organisation /Partners			
<p>Abstract</p> <p>This thesis deals with value added tax in international trade. The research was executed as an assignment for the company x, and the perspective of the study was based on the case company's point of view. The purpose of the study was to clarify the international value added tax attributes worldwide. The goal was to suggest an efficient value added tax management tool for everyday business for the case company. The study presents both purchasing and sales operations perspectives in managing value added tax attributes.</p> <p>The theory was based on Finnish and international value added tax legislation and regulations as well as European union directives and general recommendations. The main reference was value added tax literature, the Finnish tax administration regulations and instructions by the Finnish Customs. The case company complies with the Finnish value added tax law and this was in important viewpoint in the thesis. The research does not deal with value added tax law in other countries because the case company is tax liable only in Finland.</p> <p>The empirical part of the thesis was executed by using the case research method. The first step was to determine the research problems and research questions. The empirical research material was gathered from the case company's actual business operations. The second step was to clarify the right value added tax management for the purchasing and sales transactions. This was executed with examples of the case company's business operations. These examples were chosen from a wide range of business operations. The examples include both common and rare business transactions. The chosen business operations are presented in writing and then they are demonstrated as figures. The third step describes the case company's value added tax management with the terminology that the case company's ERP (Enterprise Resource Planning) demands; taxed, tax rate, accounts, and invoice marking requirements.</p> <p>As the primary result of the thesis the case company will have the newest information about value added tax in global trade. The thesis also includes diagrams of the right value added tax management, which will help the case company's personnel to implement taxation in international trade quicker and clearer.</p>			
Keywords			
Value added tax, international trade, community sale and purchase, import, export			

## SISÄLTÖ

1	JOHDANTO .....	6
1.1	Tutkimuksen tavoitteet .....	6
1.2	Tutkimusmenetelmät .....	7
1.3	Työn rajaus ja rakenne .....	9
1.4	Lyhenteet ja määritelmät .....	10
2	ARVONLISÄVEROTUKSEN HISTORIA JA PERIAATTEET .....	11
2.1	Arvonlisävero Suomessa .....	12
2.2	Euroopan unionin sisämarkkina-alue .....	12
2.3	Ahvenanmaan erityisalue .....	13
2.3.1	Ahvenanmaan erityisasema tavarakaupassa .....	14
2.3.2	Ahvenanmaan erityisasema palvelukaupassa .....	14
2.3.3	Yksinkertaistettu menettely Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välillä .....	15
3	PALVELUIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA .....	16
3.1	Myyntimaasäännökset .....	16
3.1.1	Myyntimaan pääsääntö .....	17
3.1.2	Käännetty verovelvollisuus .....	18
3.1.3	Poikkeukset myyntimaan pääsäännöstä .....	19
3.2	Palvelukaupan verottomuudet .....	20
3.3	Raportointi .....	20
4	TAVAROIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA .....	22
4.1	Yhteisökauppa .....	23
4.2	Tavarakauppa .....	23
4.3	Tavaroiden yhteisömyynti .....	24
4.3.1	Tavaroiden yhteisöhankinta .....	25
4.4	Raportointi .....	26
5	YHTEISÖKAUPAN ERITYISTILANTEITA .....	28
5.1	Ketjukauppatilanteet .....	28
5.1.1	Kolmikantakauppa .....	28
5.1.2	Nelikantakauppa .....	29
5.2	Vastikkeettomat siirrot .....	30
5.3	Kaukomyynti .....	31

5.4	Myynti kansainvälisiin vesialuksiin.....	33
6	ULKOMAANKAUPPA.....	35
6.1	Tavaroiden vienti .....	35
6.1.1	Viennin verottomuus.....	36
6.2	Tavarau tuonti .....	37
6.2.1	Maahantuonnin arvonlisäveron peruste .....	38
6.2.2	Vähennysoikeus .....	39
6.2.3	Veroton maahantuonti .....	39
7	KÄYTÄNNÖN TILANTEITA YRITYS X: N LIIKETOIMINNASSA .....	41
7.1	Toimintaympäristön kuvaus .....	41
7.1.1	Tilausprosessien kuvaus.....	41
7.2	Käytännön kauppatapahtumia arvonlisäverokäsittelyineen.....	44
7.2.1	Kotimaan myynti- ja ostotapahtuma .....	44
7.2.2	Kotimaan laskun sisältövaatimukset .....	46
7.2.3	Yhteisömyynti- ja hankinta .....	47
7.2.4	Kansainvälisen kaupan laskun sisältövaatimukset.....	49
7.2.5	Vientimyynti ja maahantuonti .....	50
7.2.6	Kolmikan takau pa .....	53
7.2.7	Alusmyynti .....	55
7.2.8	Tavarankuljetuspalvelut .....	57
7.3	Etenemiskaaviot myynti- ja ostotilanteisiin .....	58
8	POHDINTA .....	62
	LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT .....	64

# 1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyö käsittelee kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta. Aihe on laaja ja osittain vaikeaselkoinen. Arvonlisäverolainsäädäntö on hyvin moniulotteinen tulkinnanvaraisuuden ja harmonisoinnin puuttumisen vuoksi. Kansalliset lait ja säännökset eroavat keskenään Euroopan unionin jäsenmaiden välillä sekä kolmansien maiden eli Euroopan ulkopuolisten maiden kesken.

Kansainvälisellä kaupalla tarkoitetaan tässä opinnäytetyössä Suomen rajojen ulkopuolelle suuntautuvaa kauppaa. Kansainvälinen kauppa voidaan jakaa kahteen osa-alueeseen, joista toinen käsittelee Euroopan unionin alueella tapahtuvaa yhteisökauppaa ja toinen käsittelee Euroopan rajojen ulkopuolelle tapahtuvaa kaupankäyntiä eli vientiä ja tuontia.

Opinnäytetyö on toteutettu toimeksiantajayritykselle (myöhemmin 'yritys x'), jonka toiveesta se pidetään läpi työn anonyyminä. Yritys x:n toimiala on koneiden ja laitteiden agentuuritoiminta. Opinnäytetyö on rakennettu toimeksiantajayrityksen tarpeet huomioiden ja erityisesti on kiinnitetty huomiota sen liiketoiminnassa säännöllisesti toistuviin kansainvälisen toimintaympäristön liiketapahtumiin. Yritys x harjoittaa toistuvasti myynti- ja ostotoimintaa Euroopan alueella ja Yhteisön ulkopuolella, joten opinnäytetyössä on perehdytty sekä EU:n sisäkaupan, että viennin ja tuonnin arvonlisäverotukseen. Opinnäytetyössä on käsitelty myös yhteisökaupan erityistilanteita, kuten ketjukauppatilanteita ja myyntiä vesialuksiin, koska ne olennaisesti kuuluvat toimeksiantajayrityksen liiketapahtumiin. Lisäksi yritys x:llä on satunnaista liiketoimintaa Ahvenanmaalle, mikä on otettu huomioon käsittelemällä Ahvenanmaan erityissäännöksiä arvonlisäverotuksesta.

Pääsääntöisesti yritys x:n kauppatapahtumat ovat tavarakaupan alalta, mutta opinnäytetyössä on käsitelty myös palvelukaupan yleissäännökset arvonlisäverotuksen osalta. Toimeksiantajayritys käy kauppaa yrityssectorilla eli toisten elinkeinoharjoittajien kanssa. Sen vuoksi kuluttajakauppaa on vain sivuttu tässä opinnäytetyössä.

## 1.1 Tutkimuksen tavoitteet

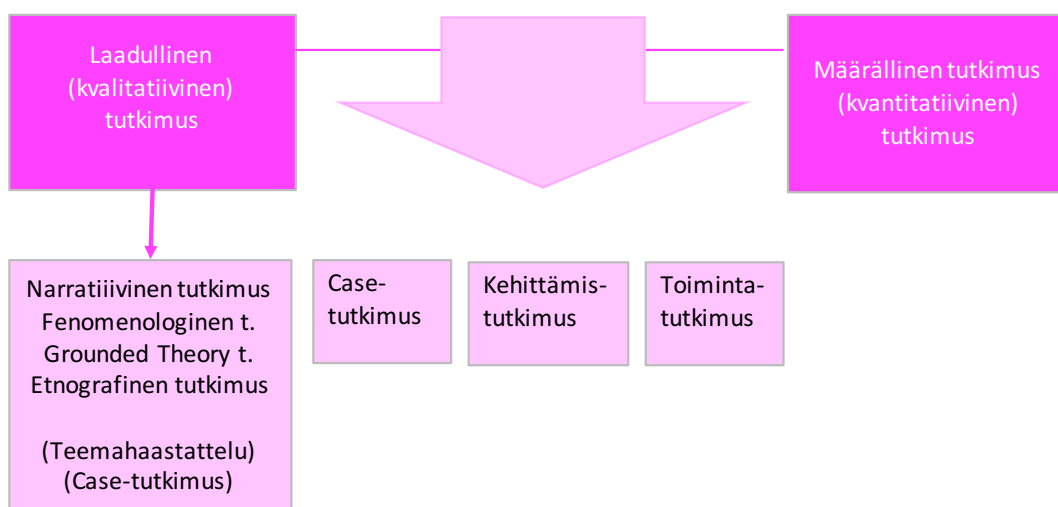
Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia ja tarkastella kansainvälistä arvonlisäverotusta toimeksiantajayrityksen näkökulmasta. Erityistä huomiota on kiinnitetty kansainvälisen tavarakaupan arvonlisäverotukseen, sen määräytymiseen ja miten se käsitellään suomalaisessa yrityksessä Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä kauppatapahtumissa.

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, mitä kaikkea toimeksiantajayrityksen henkilöstön tulee ottaa huomioon arvonlisäverolain suhteen kansainvälisissä yrityskysymyksissä ja jokapäiväisessä liiketoiminnassa liittyen materiaalihankintoihin ja myyntitapahtumiin. Lisäksi työssä on tarkoitus perehtyä arvonlisäveron käsittelyyn kirjanpidossa, arvonlisäveroilmoituksissa ja kauppatapahtumien tilastoinnissa ja laskutuksessa.

Tutkimuksen avulla toimeksiantajayritys saa käyttöönsä uusinta ajan tasalla olevaa tietoa arvonli-säverotuksesta kansainvälisessä kaupassa. Työ ja sen tulokset ovat julkisia ja niiden tarkoitus on jäädä rajoituksetta toimeksiantajayrityksen käyttöön.

## 1.2 Tutkimusmenetelmät

Lähtökohtana tutkimustyölle on uuden tiedon löytäminen tai olemassa olevien käsitysten, totuuksien ja tietojen varmentaminen (Likitalo ja Rissanen 1998, 6). Kananen (2013, 22) on kirjoittanut kirjas-saan, että tutkimuksen tekemiseen johtaa yleensä halu saada ymmärrys ilmiöstä ja muutos parem-paan.



KUVIO 1. Tutkimusmenetelmät (Kananen 2013, 22).

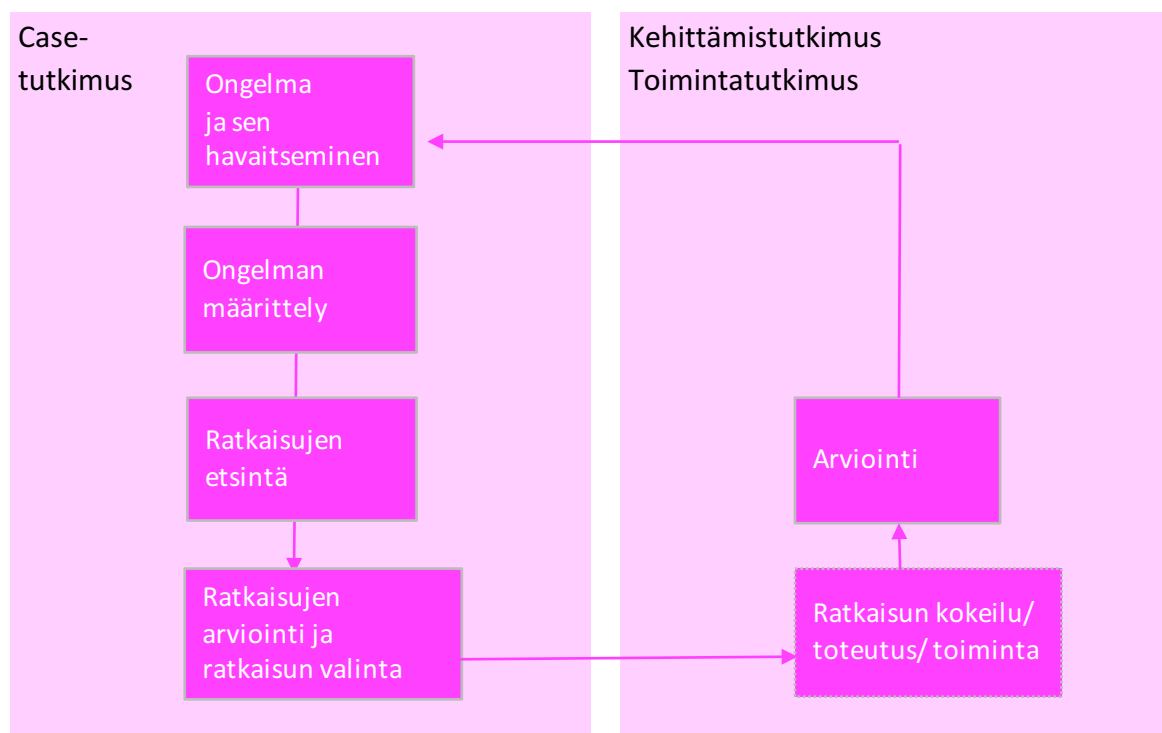
Tutkimusotteella tarkoitetaan ongelman lähestymistapaa. Lähestymistavat on jaettu laadulliseen ja määrälliseen tutkimukseen. Laadullista tutkimusta on luonnehdittu tutkimustoiminnan perustaksi, jo-hon myös määrällinen tutkimus perustuu. Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on ilmiön ymmärtä-minen sekä selittäminen, minkä lopputuloksena käytännöstä eli empiriasta on syntynyt teoria (yleis-ty)s) ilmiöstä. Määrällisen tutkimuksen lähtötilanne on päinvastainen, sillä se lähtee liikkeelle teorias-ta – mitä tiedetään. Määrällisessä tutkimuksessa teoriaa kokeillaan käytännössä hypoteesien avulla ja pyritään epäilemään teorian käytännön kestävyyttä. Tutkijan vaikutus tutkimukseen voidaan mää-rällisessä tutkimuksessa minimoida, kun taas laadullisessa tutkimuksessa tutkija voi tietoisesti tai tiedostamatta vaikuttaa tutkimuksen lopputulokseen. Tämän vuoksi määrällinen tutkimus soveltuu ja on enemmän käytetty tutkimusmuoto tieteessä. (Kananen 2013, 22-23, 26.)

Toiminta-, kehittämis- ja case-tutkimus ovat tutkimusstrategioita tai –tapoja, joiden sisällä voidaan soveltaa monipuolisesti eri aineistoja ja menetelmiä. Nämä menetelmät hyödyntävät sekä laadullista että määrällistä tutkimusta. Case-tutkimus eli tapaustutkimus muistuttaa menetelmiltään laadullista tutkimusta. Case-tutkimuksessa teorian ja käytännön suhde on abduktio, joka tarkoittaa käytännön ja teorian vuorovaikutusta. Tapaustutkimuksen kohde on hyvin rajattu tämänhetkinen ilmiö ja tutki-musaineisto kootaan hyödyntäen erityyppisiä tiedonkeruumenetelmiä.

Tiedonkeruumenetelmiä voivat olla havainnointi, teemahaastattelu, kyselyt, kirjalliset dokumentit, tallenteet ja muut tietolähteet. Tutkimuskohteena voi olla henkilö, yritys tai organisaatio. Case-tutkimuksen tarkoitus on ilmiön ymmärtäminen ja sen avulla voidaan muodostaa perusteellinen kuva tutkittavasta tapauksesta tai ilmiöstä. Tyypillistä tutkimukselle on lukuisien tietolähteiden hyödyntäminen, joiden kautta ilmiöstä pystytään antamaan tarkka kuvaus. Tapaustutkimuksen tulokset eivät ole yleistettäviä, sillä ne linkittyvät kiinteästi vain tutkittuun tapaukseen. (Kananen 2013, 22-24, 28, 57, 77.)

Laine, Bamberg ja Jokinen (2007,10) ovat teoksessaan lainanneet Yhdysvaltalaisen laadullisen tapaustutkimuksen uranuurtaja Robert E. Staken:a, jonka mukaan ”yksi tärkeimmistä kysymyksistä tapaustutkimusta tehdessä on: *mitä voidaan oppia tapauksesta?*” Päämääränä tapaustutkimuksessa on pyrkiä tutkimusilmiön mahdollisimman syvälliseen ja oikeaan ymmärtämiseen (Kananen 2013, 57).

Tapaustutkimuksen tutkimusprosessi etenee samojen vaiheiden kautta kuin laadullinen tai määrällinen tutkimus. Case-tutkimuksen vaiheita ovat: tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset, tutkimuskohteen (tapauksen tai tapauksien) valinta, tiedonkeruu- ja analyysimenetelmät, toteutus (tiedonkeruu), tutkimusaineiston tulkinta ja analyysi sekä raportointi. Tunnusomaista tapaustutkimuksen tutkimusongelmalle on laajuus ja moniulotteisuus. Case-tutkimus eroaa kehittämis- ja toimintatutkimuksesta siinä, ettei tässä testata ongelman poistamista vaan ainoastaan esitetään ratkaisu ongelmaan. (Kananen 2013, 59, 61.)



KUVIO 2. Case-tutkimuksen vertailu kehittämis- ja toimintatutkimukseen nähden (Kananen 2013, 61).



Kehittämis- ja toimintatutkimuksessa pyritään aina parempaan tilanteeseen. Jos case-tutkimuksella tähdättäisiin muutokseen, tulisi kyseeseen joko kehittämistutkimus tai toimintatutkimus. Ero näiden kahden tutkimuksen välillä on tutkijan roolissa. Toimintatutkimuksessa tutkija on mukana kehittämässä muutosta ja muutoksen toteutumista. Case-tutkimus voidaan rinnastaa triangulaatio tutkimukseen, jonka päämääränä on myös mahdollisimman hyvä ymmärrys kohdeilmioista. Triangulaatio on tapaustutkimusta monisäikeisempi ja siinä hyödynnetään useampia tutkimusmenetelmiä samanaikaisesti. Se soveltuu suurien tutkimushankkeiden tutkimusstrategiaksi, koska tilanteen mukaan yhdistetään laadullista, että määrällistä tutkimusta. (Kananen 2013, 33, 57.)

Tämä opinnäytetyön tutkimus on luonteeltaan case- eli tapaustutkimus. Tapaustutkimus soveltuu hyvin tutkimusmenetelmäksi, koska opinnäytetyössä käsitellään useita pieniä case-tapauksia. Opinnäytetyön tutkimusongelmana on selvittää tapaustutkimuksen avulla toimeksiantajayrityksen eri liiketapahtumien oikea arvonlisäverokohtelu. Tutkimusaineisto on kerätty toimeksiantajayrityksen todellisista liiketapahtumista.

Opinnäytetyön tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset:

- Kuinka toimeksiantajayrityksessä käsitellään arvonlisävero erilaisissa kansainvälisissä liiketapahtumissa?
  - Mitä ilmoituksia on annettava verohallinnolle kansainvälisistä kauppatapahtumista?
  - Kuinka kauppatapahtumat tilastoidaan?
- Missä tilanteessa on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi toiseen Euroopan unionin maahan?
  - Mitä on otettava huomioon ketjukauppatilanteissa?
  - Kuinka rekisteröityminen toiseen jäsenvaltioon tapahtuu ja mitä velvollisuuksia siihen liittyy?
  - Onko rekisteröityminen välttämättömyys kansainvälisille kauppatapahtumille?

### 1.3 Työn rajaus ja rakenne

Opinnäytetyö on rajattu toimeksiantajayrityksen harjoittaman liiketoiminnan mukaan kansainväliseen tavarakauppaan. Lisäksi opinnäytetyössä selvitetään pääpiirteittäin kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverokohtelua teorian tietoon pohjautuen. Case-tutkimuksen empiirinen osuus rajattiin ainoastaan toimeksiantajayrityksen liiketapahtumiin tavarakaupassa.

Opinnäytetyössä on verrattu ja sovellettu lähdemateriaaleista kerättyä teoreettista tietoa case-yrityksen kauppatapahtumiin. Yhdistämällä kerätyn tiedon yhdeksi kokonaisuudeksi syntyi lopputuloksena tutkielma, joka sisältää toimeksiantajayrityksen toiminnassa huomioitavat arvonlisäverolain mukaiset käytännöt ja toimintatavat. Oli tärkeää, että opinnäytetyöstä löytyy nopeasti oikea arvonlisäverokäsittely ja sen vuoksi työn lomassa syntyi etenemiskaaviot arvonlisäverokäsittelyn määrittämiseen. Etenemiskaavion tehtävä on toimia empiirisen osan tukena, koska kaikkien mahdollisten kauppatilanteiden esittäminen on absurdia.

Opinnäytetyön viitekehyksen perustana ovat Suomen arvonlisäverolaki, Euroopan neuvoston arvonlisäverodirektiivi, verohallinnon ja Suomen tullin julkaisut. Teoria on pohjautunut näihin ja keskeisenä lähteenä on käytetty Leena Äärilän, Ritva Nyrhisen ja Pekka Hyttisen teosta *Arvonlisäverotus käytännössä*.

Opinnäytetyön rakenne myötäilee tapaustutkimuksen tutkimusprosessia. Luvut kahdesta kuuteen ovat teorialukuja, joita seuraa tutkimuksen empiirinen osuus. Empiirinen osuus koostuu esimerkki-kauppatilanteiden arvonlisäverokäsittelystä. Luku kaksi käsittelee arvonlisäveron historiaa ja periaatteita. Luvussa kolme käsitellään kansainvälinen palvelukauppa ja neljännessä luvussa kansainvälinen tavarakauppa. Luku viisi käsittelee yhteisökaupan erityistilanteita, kuten ketjukauppatilanteita. Viitekehyksen viimeinen eli kuudes luku käsittelee ulkomaankauppaa. Luku seitsemän on opinnäytetyön empiirinen osuus, joka sisältää käytännötilanteita toimeksiantajayrityksen liiketapahtumista kansainvälisessä kaupassa. Lopuksi luvussa kahdeksan esitetään johtopäätökset ja pohdinta opinnäytetyön tuloksista.

#### 1.4 Lyhenteet ja määritelmät

ALV= Arvonlisävero

ALV-numero= arvonlisäverotunniste (maatunnus + y-tunnus)

EAD= Viennin saateasiakirja

EU= Euroopan unioni

EVL= Elinkeinotoiminta (liike- ja ammattitoiminta, elinkeinoverolaki)

IMO-numero= merialuksen yksilöivä tunnusnumero

KOLMANNET MAAT= Euroopan unionin ulkopuoliset maat

VAT= Arvonlisävero

VAT-numero= arvonlisäverotunniste (maatunnus + y-tunnus)

VIES= Arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmä

YHTEISÖ= Euroopan Unionin alue

## 2 ARVONLISÄVEROTUKSEN HISTORIA JA PERIAATTEET

Suomen verotuksen historia on lähtöisin keskiajalta, jolloin maavero syntyi. Maaveron lisäksi kannettiin henkiveroa, joka perittiin kaikilta tuloista riippumattomasti. Suomen talouden monipuolistuminen 1800-luvun puolivälissä johti verojärjestelmän uusiutumiseen ja veropohjan laajenemiseen. Ensimmäisen maailmansodan jälkeen maa- ja henkivero korvattiin valtion tulo- ja varallisuusverotuksella. Lopullisesti maaverosta luovuttiin vasta vuonna 1990, jolloin siirryttiin yleiseen tuloverotukseen. (Niskakangas 2011, 16-17.)

Vuonna 1941 otettiin Suomessa käyttöön kulutusverotus paikkaamaan valtion taloutta. Liikevaihtoverolaki oli tarkoitettu väliaikaiseksi veromuodoksi, mutta se vakiinnutti asemansa useiden uudistusten myötä ja vuonna 1991 se lähentyi kohti arvonlisäverojärjestelmää. Suomen nykyinen arvonlisäverolaki tuli voimaan 1.6.1994 ja sitä on päivitetty vuosien aikana vastaamaan paremmin puhdasta arvonlisäverojärjestelmää. Suomen liittyminen vuonna 1995 Euroopan yhteisön jäseneksi edellytti arvonlisäverojärjestelmän omaksumista ja aiheutti arvonlisäverolakiin lukuisia muutoksia. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 25-27.)

Arvonlisäverovelvollisuuden aiheuttaa liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavarain tai palvelun myyminen. Elinkeinoliiketoiminnan tunnusmerkkejä ovat ansiotarkoituksessa tapahtuva, jatkuva, ulospäin suuntautuva ja itsenäinen toiminta sekä yrittäjäriski. Suomessa tapahtuvaan tavarain tai palvelun myyntiin, maahantuontiin tai yhteisöhankintaan sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Riippumatta liiketoimen suorittajan kotipaikasta verovelvollisia ovat yleensä kaikki, jotka suorittavat liiketoimia Suomessa – ulkomaiset henkilöt ja yhteisöt ovat velvollisia suorittamaan Suomen arvonlisäveroa. Kuitenkaan suomalaisen yrityksen ei ole suoritettava arvonlisäveroa Suomeen ulkomailla tapahtuvasta myynnistä. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 32.)

Suomessa arvonlisäveroa suoritetaan elinkeinoliiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. Tunnusomaista arvonlisäverotukselle on laaja veropohja, jonka mukaan kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavarain ja palveluiden myynti on verollista. Laajan veropohjan ja vähennysoikeuden tarkoituksena on estää veron kertaantumista. Elinkeinoverovelvollisille on myönnetty vähennysoikeus ja se koskee verollisia ostoja, joista myyjä on velvollinen tilittämään veron. Vähennysjärjestelmän avulla kuluttajahintaan sisältyy vain verokannan osoittama määrä veroa. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 31, 70, 191.)

Äärilä ja Nyrhinen (2013, 70) ovat todenneet arvonlisäverottomuuden olevan poikkeus, josta säädetään erikseen. Verottomaksi myynniksi Suomessa on säädetty muun muassa terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, sosiaalihuolto- ja koulutuspalvelut, rahoituspalvelut ja vakuutustoiminta, tekijänoikeus- ja esiintymiskorvaukset, arpajaiset sekä rahapelit, hautapaikan avaamis- ja hoitopalvelut ja postipalvelut. Verottoman myynnin tuotantopanosten ostoissa ei ole vähennysoikeutta, vaan vero jää verottoman tavarain tai palvelun myyjän kustannukseksi. Vastaavasti nollaverokannan alaisesta myynnistä myyjällä on vähennysoikeus. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 6-7, 80.)

Suomessa nollaverokannan alaiseen myynnin piiriin kuuluu kansainväliset vesi- ja ilma-alukset sekä aluksiin kohdistuvat työsuoritukset ja tavarahan myynti, rahoitus- ja vakuutuspalvelun myynti yhteisön ulkopuolelle, sijoituskulta sekä kansainvälisen kaupan tavara- ja palvelumyynti. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 6-7, 80.)

## 2.1 Arvonlisävero Suomessa

Suomen verojärjestelmä koostuu välittömistä ja välillisistä veroista. Välitöntä veroa suoritetaan saaduista tuloista, kuten palkkatuloista, pääomatuloista sekä yrityksen voitosta. Välillinen vero muodostuu kulutusverosta, jonka kuluttaja maksaa hyödykkeiden vaihdannasta eli tavallisesimmin tavarahan tai palvelun ostamisesta ja kuluttamisesta. Valmisteverot ja arvonlisävero ovat luonteeltaan kulutusveroja eli välillisiä veroja. Kulutusvero sisältyy tavarahan tai palvelun myyntihintaan ja veron tilityksessä valtiolle huolehtivat tavaraita ja palveluita myyvät yritykset. Loppukäyttäjä ratkaisee sen, mihin valtioon verotulot kertyvät. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 28.)

Arvonlisävero on yritysten välisessä kaupan käynnissä läpikulkuerä. Arvonlisäveron omaaloitteisuudella tarkoitetaan sitä, että verovelvolliset yritykset laskevat suoritettavan ja vähennettävän veron määrän ja suorittavat niiden erotuksen ilman erillistä maksuunpanoa valtiolle. Verovelvollinen yritys on velvollinen antamaan kausiveroilmoituksella tiedot omaaloitteisesti ilmoitettavista ja maksettavista veroista. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 29.)

## 2.2 Euroopan unionin sisämarkkina-alue

Vuonna 1967 Euroopan yhteisön talousalueella otettiin käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Euroopan talousyhteisöstä poistettiin sisäiset tullirajat ja syntyi yhteinen ulkoraja. Yhteisön sisämarkkinaohjelman tavoitteena oli saavuttaa vuoteen 1992 mennessä täydellinen sisämarkkina-alue. Ennen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottoa jäsenvaltioissa oli ollut käytössä erilaisia kulutusverojärjestelmiä. Tarkoituksena oli ottaa käyttöön alkuperämaaperiaate, jonka mukaan myyjä tilittäisi myynneistä oman maansa arvonlisäveron samalla tavalla kuin kotimaan myynneistä. Ostaja osapuoli voisi niin ikään vähentää oston arvonlisävero-osuuden jäsenmaassaan. Ongelmia syntyi jäsenvaltioiden verokantojen eroista, jotka aiheuttivat tulojen epätarkoituksenmukaista siirtymistä jäsenvaltiosta toiseen. Lisäksi verokantojen suurten erojen vuoksi kilpailu vääristyi jäsenvaltioiden välillä. 1970 luvulla ehdotettiin, että yhteisössä vallitsisi yhdenmukainen verokanta ja verotulot kohdennettaisiin jäsenvaltioiden välillä. Yhteisymmärrystä ei saavutettu verokannan ja veropohjan harmonisoinnista, joten tilalle luotiin vuonna 1993 järjestelmä, jota noudatetaan edelleen. Rajatarkastukset poistettiin jäsenvaltioiden väliltä ja tämä mahdollisti määränpäämaaperiaatteen, jonka mukaan vero maksetaan tavarahan kulutus maassa. (European Parliament 1995, 1-7,13.)

Euroopan unionin jäsenmaita on yhteensä 28. Euroopan yhteisön sisämarkkinoilla ihmiset, tavarat, palvelut ja raha liikkuvat yhtä vapaasti maasta toiseen kuin maan sisällä (Euroopan unioni 2016<sub>1</sub>). Euroopan unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu neuvoston direktiiviin 2006/112/EY, joka on tullut voimaan tammikuussa 2007.

Direktiiviin on koottu yhteen kaikki alkuperäiseen säädökseen tehdyt muutokset ja selvennetty voimassa olevaa arvonlisäverolainsäädäntöä. (EUR-Lex 2015.) Direktiivin säännöksistä osa on jäsenmaille velvoittavia ja osa vapaaehtoisesti toteutettavia (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 27).

Sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta on Euroopan yhteisön jäsenvaltioissa sovellettava liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta eikä vääristä kilpailun edellytyksiä. Yhdenmukaisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka vääristävät kilpailun edellytyksiä kansallisella ja yhteisön tasolla. Näin saavutetaan yksinkertainen ja tasapuolinen verotus sisämarkkina-alueella, jonka soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset. (EUR-Lex 2006.)

Arvonlisäverodirektiivi tuli Suomen valtiota sitovaksi vuonna 1995 kun Suomi hyväksyttiin Euroopan unionin jäseneksi. Nykyinen voimassa oleva arvonlisäverolaki ei kaikilta osin vastaa direktiivin säännöksiä, mutta Suomi on saanut oikeuden soveltaa eräitä poikkeuksia EU:n arvonlisäverojärjestelmään. Yksi mainittava poikkeus on kansainvälisten vesialusten nollaverokanta. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 27).

### 2.3 Ahvenanmaan erityisalue

Ahvenanmaa ei kuulu EU:n arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY soveltamisalueeseen arvonlisävero- ja valmisteveron osalta, vaikka kuuluukin EU:n tullialueeseen ja tulliuunioniin. EU:n tullialueeseen kuulumisen johdosta tullia ei kanneta yhteisötavaroiden tuonnista toisista EU-jäsenmaista ja Manner-Suomesta Ahvenanmaalle. Veroraja ympäröi Ahvenanmaan maakuntaa, Suomen ja muiden EU:n jäsenvaltioiden välillä. Tämä tarkoittaa sitä, että Ahvenanmaahan sovelletaan kolmansien maiden kanssa käytävää kauppaa koskevia maahantuonti- ja vientisäännöksiä. Verorajan yli tapahtuva tavaraliikenne kulkee tullitoimipaikkojen kautta. (Äärilä, Nyrhinen ja Hyttinen 2015, 339.) Erityisaseman saavuttamisella turvattiin Ahvenanmaalle sen itsehallinto sekä elinkeinoelämä, ja tämä mahdollisti verovapaan myynnin jatkumisen kansainvälisessä liikenteessä olevilla vesi- ja ilma-aluksille. (Suomen Tulli 2009.)

Arvonlisäverolain (1 luku 1 §, 1993) mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain tai palvelun myynnistä. Ahvenanmaan katsotaan kuuluvan lain perusteella Suomeen, joten valtion verotusoikeuteen Ahvenanmaan erityisasemalla ei ole vaikutusta. Ahvenanmaan liiketoimiin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia 1993/1501 ja arvonlisäveroasetusta 50/1994, ellei Ahvenanmaan maakuntaa koskevassa erityislaissa; laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisä- ja valmisteverolainsäädäntöön 1996/1266 toisin säädetä (Verohallinto 2011<sub>1</sub>).

### 2.3.1 Ahvenanmaan erityisasema tavarakaupassa

Suomen ja Ahvenanmaan verorajan vuoksi, tavaroiden ja niihin liittyvien palveluiden myynti käsitellään verottomana myyntinä. Vienniksi katsotaan myyntitapahtumat Suomesta Ahvenanmaalle tai Ahvenanmaalta Suomeen tai muihin valtioihin. (Verohallinto 2011<sub>1</sub>.)

Vientitilanteissa noudatetaan arvonlisäverolain vientiä koskevia säännöksiä. Tavarankäynnin myynti on verotonta, kun myyjä, ostaja tai joku myyjän nimissä tai itsenäinen kuljetusliike kuljettaa tuotteen muualta Suomesta Ahvenanmaahan tai toiste päin. Verottomuus toteutuu myös, jos ostajana oleva elinkeinoharjoittaja noutaa itse tuotteen ja vie sen välittömästi Suomesta Ahvenanmaahan tai toiste päin. (Verohallinto 2011<sub>1</sub>.)

Vastaavasti tuonti verotetaan määränpäässä tulliviranomaisen toimesta ja tavarankäynnin on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron (Verohallinto 2011<sub>1</sub>). Verorajan yli kuljetetun tavarankäynnin ilmoitusvelvollisuus on henkilöllä tai yrityksellä, joka hoitaa kuljetuksen. Maahantuonnista suoritetaan arvonlisäveroa, joko Manner-Suomeen tai Ahvenanmaan maakuntaan. Tavarankäynnin katsotaan se henkilö, joka tekee tulli-ilmoituksen omalla nimellään tai jonka nimissä ilmoitus tehdään. Maahantuonti on verollista, ellei se ole arvonlisäverolaissa säädetty verottomaksi. (Suomen Tulli 2016<sub>1</sub>, 4.) Sekä elinkeinoharjoittaja, että yksityishenkilö ovat velvollisia suorittamaan maahantuonnista veron. Vähennysoikeuden kautta arvonlisäverovelvollinen voi vähentää maahantuonnin yhteydessä kannetun veron. Maahantuonnissa noudatetaan arvonlisäverolain yhdeksännen luvun säännöksiä. (Verohallinto 2011<sub>1</sub>.)

### 2.3.2 Ahvenanmaan erityisasema palvelukaupassa

Pääsäännön mukaan Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä käytävää palvelukauppaa käsitellään normaalina kotimaankauppana, koska Ahvenanmaa on myyntimaasäännöksiä tarkasteltaessa osa Suomea (Äärilä ym. 2015, 431). Elinkeinoharjoittaja ei voi käyttää FI-arvonlisäverotunnistetta ostaessaan tai myydessään palveluita Ahvenanmaan maakuntaan. Nämä käsitellään palveluostoina ja –myynteinä EU:n ulkopuolisiin maihin, jolloin VAT-numeroa ei käytetä. (Verohallinto 2011<sub>1</sub>.) Erityisasemansa vuoksi Ahvenanmaahan suuntautuvassa palvelukaupassa on merkittäviä erityissäännöksiä, jotka on seuraavaksi nostettu esille.

Tavaraan kohdistuva työsuorituksen myynti Ahvenanmaasta Manner-Suomeen tai toisinpäin on veroton. Verottomuuden periaate täyttyy, vaikka viejä osapuoli olisi Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity työsuorituksen ostaja. Tämä eroaa toimituksesta EU:n ulkopuolelle, jolloin verottomuuden toteutuminen vaatii sen, että viejän huolehtiessa kuljetuksesta ostajana on ulkomaalainen, joka ei ole Suomessa verovelvollinen. Ahvenanmaasta muualle EU-alueelle työsuorituksen myynti on verotonta samoin edellytyksin kuin myynti Manner-Suomesta Euroopan sisämarkkina-alueen ulkopuolelle. (Äärilä ym. 2015, 431-432.)

Immateriaalipalveluiden myynti käsitellään verollisena kotimaankauppana Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä. Immateriaalipalveluita ovat mm. lisenssin tai tavaramerkin luovuttaminen, mainos- ja ilmoituspalvelut, suunnittelu-, kirjanpito- ja käännöspalvelut, atk-ohjelmistojen suunnittelu- tai ohjelmointipalvelut, rahoitus- ja vakuutuspalvelutoimintaan liittyvät palvelut, työvoiman vuokraus, irtaimen esineen vuokraus sekä pääsyn tarjoaminen sähkö- tai kaasuverkkoon. (Verohallinto 2011<sub>2</sub>.)

Muista jäsenvaltioista tapahtuva immateriaalipalveluiden myynti Ahvenanmaan maakunnan alueelle on myyntimaan mukaan verotonta myyntiä EU:n ulkopuolelle. Jotta immateriaalipalvelut tulisivat veronalaisiksi, on laissa Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön säädetty seitsemännessä pykälässä erityinen myyntimaasäännös. Säännöksen mukaan immateriaalipalvelu katsotaan myydyksi Suomessa, vaikka myyjä on toisesta jäsenmaasta, ostaja on muu kuin elinkeinoharjoittaja ja palvelu luovutetaan Ahvenanmaahan sijoittuneelle, kotipaikkana tai varsinaisena asuinpaikkana olevan ostajan haltuun. (Äärilä ym. 2015, 432.)

Henkilökuljetuspalvelut verotetaan kotimaankauppana Ahvenanmaan maakunnan ja Manner-Suomen välillä. Sen sijaan tavarankuljetuspalvelut Ahvenanmaan maakunnan ja Manner-Suomen välillä ovat verottomia, niin kuin kuljetukset Euroopan sisämarkkina-alueen ulkopuolelle. (Äärilä ym. 2015, 432.)

### 2.3.3 Yksinkertaistettu menettely Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välillä

Vienti- ja tuontimenettelyä on yksinkertaistettu Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välillä, jotta liiketoiminnan harjoittaminen olisi helpompaa ja sujuvampaa näiden kesken. Yksinkertaistetussa menettelyssä tavarán viejä tai tuoja voi toimia sopimuskumppanin asiamiehenä, jolloin asiamies toimii päämiehen nimissä antaen tulli-ilmoituksen. Näin toimiessa yksi ilmoitus hyväksytään Tullissa vienti- ja tuonti-ilmoitukseksi eli veroilmoitukseksi. Valtuutuksen katsotaan olevan voimassa kauppalakun tai sopimusdokumentaation nojalla, joten erillistä valtakirjaa ei tarvita. Vienti- ja tuonti-ilmoituksen tekeminen onnistuu kauppalakulla, rahtiasiakirjalla ja ilmoituksella kulkuneuvosta. (Suomen Tulli 2016<sub>1</sub>, 4.) Toinen yksinkertaistettu menettely on kotitullausmenettely, joka on luvanvarainen ja mahdollinen ainoastaan rekisteröityneelle veroraja-asiakkaalle. Menettelyssä tavarat voidaan toimittaa verorajan yli varastokirjanpitomerkinnällä tavaraeräkohtaisesti. (Suomen Tulli 2016<sub>1</sub>, 7.)

Säännöllistä kauppaa Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välillä harjoittavan arvonlisäverovelvollisen on mahdollista hakea Maarianhaminan tullilta verorajanumeroa ja rekisteröityä näin veroraja-asiakkaaksi. Verorajanumeron käyttäjän ei tarvitse maksaa tavarán tuontivaiheessa arvonlisäveroa Manner-Suomeen tai Ahvenanmaan maakuntaan. Ilmoitusvelvollisuudesta osapuolet voivat sopia keskenään. Käytettäessä ostajan verorajanumeroa, ostaja huolehtii ilmoitukset ja maksaa Tullille arvonlisäveron. Mikäli on käytetty myyjän verorajanumeroa, on myyjä ilmoitus- ja maksuvelvollinen. Verorajatuonnista maksamastaan arvonlisäverosta on vähennysoikeus rekisteröidyllä veroraja-asiakkaalla arvonlisäverolain säädöksen mukaisesti. (Suomen Tulli 2016<sub>1</sub>, 6.)

### 3 PALVELUIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

Tavarän käsite on määritelty arvonlisäverolain kolmannessa luvussa seuraavasti: ”tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä” (Arvonlisäverolaki 1993, 3 luku 17 §). Palveluksi katsotaan kaikki muu mikä jää tavarän määritelmän ulkopuolelle ja kuuluu liiketoimintaan. Esimerkiksi tarjoilu, rakennustyö ja tavaröiden vuokraus ovat palveluja. (Verohallinto 2011<sub>4</sub>.) Palvelun myyntiä on palvelun suorittaminen tai muu luovuttaminen vastiketta vastaan (Arvonlisäverolaki 1993, 3 luku 18 §).

Palvelujen kansainvälistä kauppaa säätelevä normisto koskee lähtökohtaisesti sekä EU:n sisämarkkinakauppaa, että EU:n ulkopuolisten maiden välistä kauppaa. Osa säännöksistä koskee kuitenkin vain EU-maiden välistä kauppaa ja osalla säännöksistä on pelkästään liityntöjä kolmansien maiden väliseen kauppaan. Palveluiden kansainvälistä kauppaa säätelevän normiston epäharmonisuus on hankaloittanut yhdenmukaisen verojärjestelmän rakentamista. Palveluiden verotusta ei ole voitu jakaa niin selkeästi kahteen ryhmään eli EU-maiden väliseen kauppaan ja kolmansien maiden väliseen kauppaan kuten tavaröiden yhteisökauppa ja kauppa kolmansien maiden välillä on verotuksen näkökulmasta jaettu. (Äärilä ym. 2015, 391.)

Verojärjestelmää mutkistaa lisäksi palvelukaupan myyntimaasäännökset, jotka vaihtelevat palveluja ostajakohtaisesti. Myytävät tai ostettavat palvelut on sovitettava oikean palvelukategoriaryhmän sekä elinkeinoharjoittaja- ja kuluttajasektorin alle, verokohtelun selvittämiseksi. Suomessa vuonna 2010 voimaan saatettu direktiivi (2008/8/EY) ja sen pohjalta tehtyt muutokset arvonlisäverolakiin selkeyttivät elinkeinoharjoittajien välistä palvelukaupan verojärjestelmää. Nykyisin iso osa elinkeinoharjoittajien välisestä palvelukaupasta tulkitaan palvelukaupan pääsäännön eli yleissäännön mukaan. Lähtökohtaisesti myyjä tilittää myynnistä veron ja myyntimaa on ratkaisevassa asemassa. Palvelukaupassa tyypillisesti myyntimaa on jokin toinen maa kuin myyjän kotimaa, joka saa aikaan verokäsittelyn ongelmallisuuden. Myyjän on joko rekisteröidyttävä myyntimaahan verovelvolliseksi tai selvitettävä sovelletaanko käännettyä verovelvollisuutta. Direktiivin (2008/EY) mukaan verovelvollinen on aina ostaja, kun palvelu on yleissäännön mukaista eivätkä myyjä ja ostaja ole samassa maassa. Kuluttajakauppaan muutokset eivät vaikuttaneet ja sen osalta myyntimaasäännökset ovat edelleen moninaiset. (Äärilä ym. 2015, 391-392.)

Kansainvälisen palvelukaupan osalta tässä työssä on keskitytty elinkeinoharjoittajien välisen palvelukaupan arvonlisäverokohteluun ja vain osittain sivuttu kuluttajia eli yksityishenkilöitä koskevaa palvelukauppaa.

#### 3.1 Myyntimaasäännökset

Kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverokohtelun määrittämiseksi on selvitettävä ensimmäiseksi kuka myy ja kuka ostaa. Palvelukaupan myyntimaan yleissäännöt ovat erikseen määritelty elinkeinoharjoittajien ja kuluttajien väliseen palvelumyyntiin. (Verohallinto 2011<sub>3</sub>.)



Kuluttajalle tapahtuva palvelumyynti verotetaan siinä maassa, missä myyjä on ja elinkeinoharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan päinvastaisesti eli ostajan sijaitsemismaassa. Jos myyjä ei ole sijoittautunut ostajan maahan, tulee käyttää käännettä verovelvollisuutta aina elinkeinoharjoittajien välisissä palvelumyynneissä. Suomalaisen yrityksen myydessä palveluita toiseen jäsenmaahan veron maksaja on ostaja, joka maksaa maansa veron myyjän puolesta. (Verohallinto 2011<sub>3</sub>.)

Seuraavaksi on selvitettävä, minkä valtion arvonlisäverolakia myyntiin tai hankintaan noudatetaan. Palvelun myyntimaasäännökset kertovat, mikä on palvelun myyntimaa ja millä valtiolla on verotusoikeus. (Verohallinto 2011<sub>3</sub>.) Palvelun myyntiin sovelletaan yleisesti myyntimaan verolakia, koska Euroopan unionin neuvosto on määrittänyt direktiivissä 2006/112/EY jokaiselle yhteisön valtiolle verotusoikeuden maan alueella tapahtuviin liiketoimiin. Suomen arvonlisäverolain viidennestä luvusta löytyy palvelun myynnin yleissäännökset, joiden perusteella ratkaistaan liiketoimen tapahtuminen Suomessa. Suomessa tapahtuvasta myynnistä suoritetaan Suomen arvonlisävero. Myyntimaan ollessa jokin toinen Euroopan unionin maa kuin Suomi, myynnistä ei suoriteta Suomen arvonlisävero. Myyntitapahtumassa noudatetaan tämän jäsenvaltion verolainsäädäntöä ja tilitetään tämän jäsenmaan vero. Kolmansien maiden kohdalla verokäsittely on selvitettävä aina tilannekohtaisesti. (Äärilä ym. 2015, 392-393.)

Kun myyntimaa on ratkaistu, on vielä kartoitettava myynnin verottomuussäännökset eli se, onko liiketapahtuma verollinen vai veroton. Verottomuuksia on vähän jäsenvaltioiden välisessä palvelukaupassa ja hankalin osio on selvittää, minkä maan vero myynnistä tilitetään. (Äärilä ym. 2015, 393.) Lopuksi tulee selvittää kuka suorittaa veron. Veron tilittää tavallisesti myyjä, ellei myynnissä noudateta käännettä verovelvollisuutta. Käännettä verovelvollisuutta sovellettaessa myyjä ei ole verovelvollinen myynnistä vaan ostaja. (Äärilä ym. 2015, 392-393.)

### 3.1.1 Myyntimaan pääsääntö

Myyntimaan pääsääntöä sovelletaan ainoastaan, kun palvelun ostaja on elinkeinoharjoittaja. Arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavien yritysten lisäksi elinkeinoharjoittajia ovat palvelujen ostajat, jotka toimivat erikseen verottomaksi säädetyn liiketoiminnan piirissä. Verottomaksi säädettyä toimintaa harjoittavat mm. rahoituspalvelujen ja vakuutuspalveluiden sekä terveyden- ja sairaanhoitopiirin myyjät. Myyntimaan pääsääntöä noudatetaan seuraaviin palveluihin: immateriaalipalveluihin, irtaimen esineen vuokraukseen, IT-palveluihin, logistiikkapalveluihin, irtaimiin esineisiin kohdistuviin työsuorituksiin sekä välityspalveluihin. (Äärilä ym. 2015, 396.)

Myyntimaan pääsäännön mukaan elinkeinoharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaaksi eli verotusvaltioksi katsotaan se maa, missä sijaitsee ostajan kiinteä toimipaikka ja palvelu luovutetaan edellä mainittuun kiinteään toimipaikkaan. Mikäli palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, myyntimaa määräytyy ostajan liiketoiminnan kotipaikan mukaan. Myyntimaan pääsääntöä tulkittaessa ratkaisevassa asemassa ovat ostajan liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, joiden perusteella verotusvaltio määräytyy. (Äärilä ym. 2015, 395.)

Elinkeinoharjoittajan liiketoiminnan kotipaikka määräytyy ensisijaisesti yrityksen sääntömääräisen kotipaikan mukaan eli sen, joka on merkitty kaupparekisteriotteeseen kotipaikaksi. Mikäli elinkeinoharjoittajalla ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa, kotipaikaksi katsotaan paikka, jossa elinkeinoharjoittaja asuu tai yhtäjaksoisesti oleskelee. Elinkeinoharjoittajan kiinteä toimipaikka on pysyvä liikepaikka, josta liiketoimintaa toteutetaan kokonaan tai osittain. (Verohallinto 2011<sub>2</sub>.)

Suomen arvonlisäverolain 1993 viidennen luvun 65 §:n mukaan elinkeinoharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan se katsotaan edelleen myydyksi Suomessa, mikäli ostajan kotipaikka on täällä. Säädestä noudattaessa toteutetaan myyntimaan pääsääntöä. Mikäli suomalainen myyjä myy pääsäännön alaisen palvelun luovuttaen palvelun ostajan ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai kotipaikkaan, myynnistä ei toimiteta Suomen arvonlisäveroa. Merkitsevää verotusvaltion määräytymisessä on ostajan liiketoiminnan kotipaikalla tai kiinteällä toimipaikalla. (Äärilä ym. 2015, 395.)

Myyntimaan pääsäännön alaista palvelua myydessä kuluttajille eli yksityishenkilöille palvelu katsotaan myydyksi Suomessa, jos palvelu luovutetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Palvelu on edelleen myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä. (Arvonlisäverolaki 1993, 5 luku 66 §.) Arvonlisäverokäsittelyä selvittäessä on tärkeää huomata ero, elinkeinoharjoittajan ja kuluttajan verotusvaltion määräytymisessä. Elinkeinoharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaan pääsäännön mukaan ratkaisevassa asemassa on ostajan kiinteä toimipaikka ja kotipaikka, kun vastavasti kuluttajalle myydyssä palvelussa merkitsevässä asemassa on myyjän kiinteä toimipaikka ja kotipaikka. (Äärilä ym. 2015, 395.)

### 3.1.2 Käännetty verovelvollisuus

Euroopan unionin neuvoston direktiivin (2006/112/EY) mukaan palvelujen myyntimaan pääsäännön alaisiin palvelumyynteihin käytetään käännettä verovelvollisuutta aina, kun myyjä ei sijaitse ostajan jäsenmaassa. Käännetyssä verovelvollisuudessa verovelvollinen myynnistä on ostaja ei myyjä. Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa myyjä välttyy verovelvolliseksi rekisteröitymiseltä ostajan valtion. Kun suomalainen myyjä myy palvelun toisesta EU-maasta olevalle ostajalle, ostaja suorittaa oman maansa veron myyjän puolesta käännetyn verovelvollisuuden nojalla. Päinvastaisessa tilanteessa suomalainen ostaja maksaa suomen veron EU-alueella toimivan myyjän puolesta eikä myyjän tarvitse rekisteröityä Suomeen verovelvolliseksi. (Äärilä ym. 2015, 395.) Ulkomaalaisen myyjän on mahdollista rekisteröityä Suomeen verovelvolliseksi, jolloin edellä mainitussa tilanteessa käännettä verovelvollisuutta ei voida noudattaa (Verohallinto 2011<sub>2</sub>).

Myyjän ollessa joko EU-alueelta tai kolmansista maista, on myyntimaa Suomi, jos ostajana on suomalainen elinkeinoharjoittaja ja ostetut palvelut ovat palvelun myyntimaan pääsäännön alaisia. Suomalaiselle ostajalle syntyy molemmissa ostotilanteissa käännetty verovelvollisuus. (Äärilä ym. 2015, 396.)

Käännettyä verovelvollisuutta käytetään myös tilanteissa, joissa ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja on toisena osapuolena. ”Ulkomaalaisella tarkoitetaan elinkeinoharjoittajaa, jonka liiketoiminnan kotipaikka on ulkomailla” (Arvonlisäverolaki 1993, 2 luku 10 §). Kotipaikaksi on määritelty liiketoiminnan kotipaikka tai sen puuttuessa kotipaikka määräytyy ulkomaalaisen asuinpaikan tai pysyvän oleskelupaikan mukaan (Verohallinto 2011<sub>2</sub>). Tilanteessa, jossa ulkomaalainen myyjä luovuttaa palvelun ulkomaisen elinkeinoharjoittajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ei myyjällä ole edellytyksiä rekisteröityä Suomeen verovelvolliseksi. Käännetyn verovelvollisuuden perusteella myynnistä veron maksaa suomalainen ostaja. (Äärilä ym. 2015, 395.) Mikäli ulkomaalaisella ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi, verovelvollinen on ulkomaalaisen Suomessa myymistä palveluista ostaja. Myyjä on verovelvollinen, jos ostajana on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa ja joka ei arvonlisäverovelvollinen täällä. (Arvonlisäverolaki 1993, 2 luku 9 §.)

Käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi siinäkin tapauksessa, jos ulkomaalaisella myyjällä on Suomessa kiinteä toimipaikka, mikä ei osallistu tapahtuvaan myyntiin. Kiinteä toimipaikka ei osallistu myyntiin, jos kiinteän toimipaikan resursseja ei hyödynnetä palvelun tuottamiseen. Ulkomaalaisen elinkeinoharjoittajan kiinteä toimipaikka Suomessa voi hoitaa laskutusta, kirjanpitoa, velkojen perintää ja muita hallinnollisia tehtäviä, eikä se näissä tehtävissään osallistu palvelun tuottamiseen tai myyntiin. Palvelun myyntilaskussa ei kuitenkaan saa olla suomalaisen kiinteän toimipaikan y-tunnusta, koska siinä tapauksessa kiinteän toimipaikan katsotaan osallistuneen palvelun suorittamiseen ja käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta. Käännettyä verovelvollisuutta ei voida noudattaa myöskään sellaisessa tapauksessa, jossa myyjän liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa ja vaikei tämä kyseinen toimipaikka liittyisi palvelun tuottamiseen lainkaan. (Verohallinto 2011<sub>2</sub>.)

Kahdenkertaisen verotuksen mahdollisuus on poistettu käännetyssä verovelvollisuudessa kahdella säännöksellä. Ensimmäinen säännös koskee tilanteita, joihin liittyy palvelun luovutuksen lisäksi tavarankuovuttaminen kolmansista maista Suomeen. Ensimmäisen säännöksen nojalla ostaja suorittaa veron sekä palvelusta, että tavarankuovutuksesta. Toinen säännös liittyy irtaimen esineen vuokraukseen. Säännöksen mukaan ostaja voi vähentää vuokraamansa tavarankuovutuksesta suoritettavan veron liiketoiminnassaan. (Verohallinto 2011<sub>2</sub>.)

### 3.1.3 Poikkeukset myyntimaan pääsäännöstä

Kansainvälisen palvelukaupan arvonlisäverojärjestelmä on pyritty rakentamaan niin, ettei myyntimaan pääsäännöstä tarvitsisi tehdä lukuisia poikkeuksia. Poikkeukset koskevat sekä palvelujen myyntiä elinkeinoharjoittajille, että yksityisille eli kuluttajille. Pelkästään kuluttaja myyntiä koskee osa poikkeuksista. Poikkeavia myyntimaasäännöksiä on mahdollistettu eräille palveluille, joissa ostajan maa ei toimi palvelun kulutusmaana. Matkatoimistopalvelut, kuljetusvälineiden lyhytaikaiset vuokrauspalvelut, ravintola- ja ateriapalvelut, tilaisuuksien pääsymaksut, henkilökuljetuspalvelut ja kiinteään omaisuuteen kohdistuvat palvelut poikkeavat palvelun myyntimaan pääsäännöstä oli ostajana kuluttaja tai elinkeinoharjoittaja. (Äärilä ym. 2015, 403-416.)

Yksityiskohtaisemmin poikkeussäännöksiin elinkeinoharjoittajien osalta voi tutustua Suomen arvonlisäverolain 1993 viidennen luvun 67–68 pykälissä ja kuluttajien osalta 69 pykälässä. (Äärilä ym. 2015, 403-416.)

### 3.2 Palvelukaupan verottomuudet

Kuten tavara kaupassa on palvelukaupassakin huomioitava erityisiä säännöksiä palveluiden verottomuudesta. Verottomuussäännökset määräävät onko palvelun myynti verollista vai verovapaata. Verovapaan palvelun myynti ei aiheuta suomalaiselle palvelun myyjälle verovelvollisuutta, vaikka palvelun myyntimaa olisi Suomi. Käännettyä verovelvollisuutta ei noudateta, jos ulkomaalainen verottoman palvelun myyjä myy palveluitaan suomalaiselle ostajalle. Kansainvälisessä palvelukaupassa verottomuuden piiriin kuuluvat seuraavat palvelut: henkilökuljetuspalvelut, myynti matkustajille, logistiikkapalvelut, palvelut alusten tai lastin tarpeisiin, tavaraan kohdistuvat työsuoritukset, välityspalvelut sekä diplomaattiset suhteet ja kansainväliset järjestöt. (Äärilä ym. 2015, 427-430.)

### 3.3 Raportointi

Euroopan unionin maiden väliset palveluiden myynnit toisille elinkeinoharjoittajille ovat myyntimaasääntöjen nojalla usein verottomia ja verollisissa tapauksissa ostajan velvollisuus on maksaa maansa vero (Äärilä ym. 2015, 433). Arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmä VIES on Euroopan komission ylläpitämä rekisteri EU-alueelle rekisteröityjen yritysten alv-rekisteritiedoista. Järjestelmän avulla voi tarkistaa asiakas yrityksen alv-numeron voimassaolon ja rekisteröitymisen sisärajat ylittävään kaupankäyntiin. (Euroopan unioni 2016<sub>2</sub>.) VIES-järjestelmää käytetään myös Euroopan unionin alueella käytävän yhteisökaupan seurantaan ja valvontaan. Järjestelmän avulla voidaan tarkastaa, onko palvelun ostaja raportoinut pääsäännön mukaisen palveluoston oman maansa veronviranomaiselle käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti. Palvelun myyjän on raportoitava VIES-järjestelmään yhteenvetoilmoituksella pääsäännön mukaiset palvelumyynnit sekä lisäksi, ostaja ja myyjä ilmoittavat kausiveroilmoituksella palvelun ostoja ja myyntejä koskevia tietoja. (Äärilä ym. 2015, 433.)

Yhteenvetoilmoituksella palvelun myyjä ilmoittaa ostajakohtaisesti yleissäännön mukaiset palvelujen myynnit toisen EU-maan elinkeinoharjoittajille. Raportointi tapahtuu samalla lomakkeella kuin tavaroiden yhteisömyyntien ilmoittaminen. Pääsäännön mukaan yhteenvetoilmoitus annetaan jokaiselta kuukaudelta, mutta käytännössä yhteenvetoilmoitus annetaan niiltä kuukausilta, jolloin yrityksellä on ollut pääsäännön mukaista palvelun myyntiä toiseen EU-valtioon. Yhteenvetoilmoitus jätetään kalenterikuukautta seuraavan kuukauden 20. päivänä. (Äärilä ym. 2015, 433, 774.) Yhteenvetoilmoitusta käydään jäljempänä tarkemmin läpi tavaroiden yhteisömyynnin yhteydessä.

Kausiveroilmoituksessa annetaan tiedoksi yleissäännön alaisten palvelujen myynnin määrä toisen EU-maan elinkeinoharjoittajalle. Myyjä ilmoittaa kausiveroilmoituksessa vain ne palveluiden myynnit, joista hän on käännetyn verovelvollisuuden myötä verovelvollinen suorittamaan veron. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kausiveroilmoituksen kohdassa 312 annetaan sama tieto palveluiden myynnistä kuin yhteenvetoilmoituksessa. (Äärilä ym. 2015, 433-434.)

Kausiveroilmoituksella annetaan myös tieto seuraavista myyntitapahtumista; nollaverokannan alaisen palvelujen myynti eli nollaverokannan alainen liikevaihto ja pääsäännön alaisten palvelujen myynti Euroopan unionin ulkopuoliselle ostajalle. (Äärilä ym. 2015, 433-434.)

”Palvelujen ostoja ei käsitellä yhteisöhankintoina, mutta EU-maista suoritettut palveluostot raportoidaan erikseen” (Äärilä ym. 2015, 374). Raportointi tapahtuu kausiveroilmoituksen kohdassa 314, jossa ilmoitetaan pääsäännön alaisten palveluiden verolliset ostot muista Euroopan valtioista. Verollisilla palveluilla tarkoitetaan niitä palveluita, joista suomalainen ostaja on verovelvollinen käännetyin verovelvollisuuden nojalla. Veron määrä ilmoitetaan kausiveroilmoituksen kohdassa 306 *Vero palveluostoista muista EU-maista*. Samainen vero tulee ilmoittaa myös kohdassa 307, jos palvelu on hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Kausiveroilmoituksessa ei ilmoiteta Euroopan unionin ulkopuolelta ostettuja pääsäännön alaisten palveluiden veron perustetta. Käännetyin verovelvollisuuden johdosta syntyvä vero ilmoitetaan kotimaan myynnistä suoritettavana verona kohdassa 301 ja kohdassa 307, jos palvelu on hankittu vähennyksen oikeuttavaan käyttöön. Kausiveroilmoituksessa ei ilmoiteta kolmansista maista ostettuja palveluita, joista ostaja ei ole lainkaan veronmaksuvelvollinen. (Äärilä ym. 2015, 434.)

#### 4 TAVAROIDEN KANSAINVÄLINEN KAUPPA

Lait, jotka säätelevät arvonlisäverotusta ovat kansallisia ja sisällöltään erilaisia. Euroopan unionin alueella on pyritty harmonisoimaan arvonlisäverotusta ja muuta välillistä verotusta ensisijaisesti direktiivein. Nykyään yhteisön alueella noudatetaan direktiiviä (2006/112/EY) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Jäsenmaiden on pitänyt yhdenmukaistaa arvonlisäverotustaan koskevaa lainsäädäntöä neuvoston antamien direktiivien mukaisesti. Suomen arvonlisäverolakiin on tehty useita muutoksia Suomen liittyttyä Euroopan unionin jäseneksi. Arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat osittain velvoittavia, osittain vapaaehtoisia ja ne sisältävät ratkaisumalleja sekä edellytyksiä yksityiskohtaisempaan tai poikkeavaan sääntelyyn. Tämän vuoksi jäsenvaltioiden arvonlisäverolakien välillä on eroja. (Niskakangas 2011, 73-74.)

Kansainvälinen kauppa käsittää tavaroiden ja tuotteiden vaihdannan eri maiden välillä. Arvonlisäverovelvolliselle tämä tarkoittaa, joko kotimaan kauppaa, EU:n jäsenvaltioiden välistä sisämarkkina- eli yhteisökauppaa tai ulkomaankauppaa EU:n ulkopuolella toimivien yritysten kanssa. (Tomperi 2013, 277). Yhteisökaupan säännöksiä on sovellettu Suomeen vuodesta 1995 lähtien, jolloin Suomi liittyi Euroopan unionin jäseneksi ja osaksi Euroopan yhteisön yhteistä sisämarkkinajärjestelmää. Yhteisökaupan verokäsittely eroaa ulkomaankaupan verokäsittelystä. Lähtökohtaisesti vero maksetaan siihen maahan, missä hyödyke kulutetaan. Vienti on säädetty verottomaksi ja maahantuonti verolliseksi, jotta voidaan toteuttaa kulutusmaaperiaatteen mukaista verotusta. Viennillä tarkoitetaan hyödykkeen myyntiä ulkomaille ja maahantuonnilla hyödykkeen hankintaa ulkomailta. Yhteisökaupasta käytetään termejä yhteisömyynti ja yhteisöhankinta, kun taas ulkomaankaupasta käytetään termejä vienti ja maahantuonti. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 245).

Kansainvälistä kauppaa käyvän yrityksen on selvitettävä ensimmäiseksi, missä maassa liiketoimintapahtuu ja minkä maan arvonlisäverotus tulee sovellettavaksi. Kansainvälistä kauppaa harjoittavan yrityksen on kartoitettava liiketoimien arvonlisäverotuskohtelu Suomen arvonlisäverolain osalta. Liiketapahtumia on mahdollista verottaa vain siinä valtiossa, jossa liiketapahtumat tehdään. Suomessa tämä tarkoittaa sitä, että arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta hyödykkeen myynnistä, yhteisöhankinnasta tai maahantuonnista. (Verohallinto 2011<sub>3</sub>.)

Suomen arvonlisäverolaissa on määritelty myyntimaasäännökset, joiden mukaan selvitetään missä valtiossa myynti tai hankinta on tapahtunut. Lisäksi EU:n arvonlisäverolainsäädännön myyntimaasäännöksistä selviää, minkä maan verolainsäädäntöä sovelletaan (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 243.) Lähtökohtaisesti tavarantoimittajan myyntimaana on se maa, jonka hallussa tavara on myyntin tapahtuessa. Esimerkiksi myyntimaan ollessa Suomi, noudatetaan Suomen arvonlisäverolakia ja arvonlisävero tilitetään Suomeen, ellei myynti ole veroton lainsäädännön mukaisesti. Suomen arvonlisäverolakia sovelletaan myös tilanteissa, joissa tavarantoimittajan kuljetus ostajalle alkaa Suomesta eli myynti tapahtuu siinä maassa mistä tavarantoimittajan kuljetus alkaa. Arvonlisäveroa ei tilitetä Suomeen, jos liiketoimintapahtuu Suomen rajojen ulkopuolella. Tilanteessa on selvitettävä, minkä maan arvonlisäverolakia tulee noudattaa. (Äärilä ja Nyrhinen 2013, 244).

Arvonlisäverotuksen säännökset eroavat tavara- ja palvelukaupan välillä sekä eroja on riippuen kaupan osapuolista – yksityinen kuluttaja vai elinkeinoharjoittaja. Painopiste tässä opinnäytetyössä on elinkeinoharjoittajien välisen kaupan säännöksissä ja keskittyä toimeksiantajan liiketoiminnalle oleellisiin säännöksiin. Sen vuoksi työ on rajattu käsittelemään Suomen arvonlisäverolainsäädäntöä.

#### 4.1 Yhteisökauppa

Yhteisökaupalla tarkoitetaan tavaroiden myyntiä ja hankintaa EU-valtioiden välillä (Verohallinto 2011<sub>3</sub>). Tullirajojen poistaminen vuonna 1993 mahdollisti yhteisökaupan syntymisen. Tavarat, ihmiset ja pääoma liikkuvat EU:n alueella vapaasti ja järjestelmän peruseriaatteena voidaan pitää määränpäämaaperiaatetta. Periaatteen mukaan vero tilitetään siihen EU-maahan, johon kuljetuksen päätyttyä tavara jää eli tavarantoimituksen määränpäämaa. Määränpäämaaperiaatetta käytetään verovelvollisten yritysten välisessä kaupan käynnissä. Kun tavara toimitetaan toiseen EU-maahan, on myynti verotonta ja siitä käytetään nimitystä yhteisömyynti. Tavarantoimittajan ostajalta toiseen EU-maasta sen sijaan suoritetaan tavarantoimittajan ostohinnasta oman maansa veron ja tätä kutsutaan yhteisömyyntiveroksi. EVL-toimintaa varten suoritettavat yhteisömyyntiverot eivät synnytä todellista veronmaksuvelvollisuutta, koska syntävä vero on vähennyskelpoinen. Alkuperämaaperiaatetta sovelletaan harvoin yhteisökaupassa, ainoastaan silloin kun ostaja on toisesta EU-valtiosta oleva ei-verovelvollinen. Tilanteessa myyjä tilittää maansa veron myynnistä. (Äärilä ym. 2015, 358-359.)

#### 4.2 Tavarakauppa

Liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden myynti on verollista (Äärilä ym. 2015, 92.) Arvonlisäverolain (1993, 3 luku 17 §) mukaan tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä ja sähköä, kaasua, lämpö- ja jääähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Tavarantoimittajan myynti tarkoittaa tavarantoimittajan omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista (Arvonlisäverolaki 1993, 3 luku 18 §).

Tavarantoimittajan määrittämisen kannalta erityistapauksia ovat tietokoneohjelmat ja muut sähköisesti luovutettavat tuotteet. Massavalmisteiset käyttövalmiit tuotteet kuten tietokoneohjelmat ja –pelit määritellään tuotteiksi, vaikka niihin kuuluisikin asennus-, koulutus- tai huoltopalvelu. Yksilöllinen suunnittelu muuttaa tavarantoimittajan palveluksi, eli tietokoneohjelma, joka on suunniteltu erityistarpeiden tai –toiveiden mukaan on palvelu. Myös sähköinen luovutus tekee tavarasta palvelun. Luovutustapa on ratkaisevassa asemassa tavarantoimittajan ja palvelun erottamisessa. Sähköisesti tarjolla olevat elokuvat, pelit ja kuvat ovat palvelun myyntiä, koska niiden luovutus tapahtuu sähköisesti. Tietovälineelle tallennettuina ne olisivat tavaroita eli aineellisia esineitä. (Äärilä ym. 2015, 93-94.)

Kulutusmaaperiaatteen mukaan vero maksetaan siinä maassa, jossa hyödyke kulutetaan. Kansainvälisessä tavarakaupassa hyödyke usein myydään eri maassa kuin se kulutetaan ja tämä on toteutettu arvonlisäverojärjestelmässä vapauttamalla vienti verosta ja verottamalla tuontia. (Niskakangas 2014, 128.)

### 4.3 Tavaroiden yhteisömyynti

Tavaroiden yhteisömyynnin arvonlisäverokäsittelyssä huomioon otetaan tavarán sijainti ja liikkuminen. Liiketapahtuman osapuolet ovat keskeisessä tarkastelussa, koska yritykseen ja yksityishenkilöön sovelletaan arvonlisäverokäytäntöä eri tavalla. Suomen arvonlisäverolain mukaan, ”tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle ja, jos kuljetettava tavara on täällä myyjän tai muun osapuolen aloittaessa kuljetusta” (Arvonlisäverolaki 1993, 5 luku 63 §). Arvonlisäverolain myyntimaasäännösten avulla selvitetään, minkä maan arvonlisäverolakia liiketapahtumaan sovelletaan. Edellä mainittujen säännösten täyttyessä sovelletaan myyntiin Suomen arvonlisäverolakia ja lain säännöksiens nojalla tulkitaan myynnin verollisuus, verottomuus ja veron maksaja. Jos myyntimaasäännösten perusteella todetaan, että myyntimaa on toinen EU-maa, myyntiin sovellettaisiin kyseisen maan arvonlisäverolakia. (Niskakangas 2014, 141-143.)

”Arvonlisäverolaki määrittelee yhteisömyynnin irtaimen esineen myynniksi, jos myyjä, ostaja tai joku muu kuljettaa hyödykkeen ostajalle Suomesta toiseen jäsenvaltioon” (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku 72b §). Tämän lisäksi ostajan on oltava elinkeinoharjoittaja tai muu oikeushenkilö muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa, jotta yhteisömyynnin periaate toteutuu. Tavarán yhteisömyynnistä ei suoriteta veroa, joten se on myyjälle verotonta. (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku 72a ja 72b §.)

Verottoman yhteisömyynnin toteutuminen Suomessa edellyttää, että tavarán ostaja on arvonlisäverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa ja tavara kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenmaahan. Myyjän vastuulla on tarkistaa ostajan verovelvollisuus ja lisätä ostajan arvonlisäverotunnus myyntilaskuun oman arvonlisäverotunnuksen lisäksi. Laskumerkintävaatimuksen lisäksi myyjän on pystyttävä todentamaan kuljetus jäsenmaahan esimerkiksi rahtikirjan tai –laskun avulla ja nämä dokumentit tulee pystyä liittämään myyntilaskuun. (Äärilä ym. 2015, 360-361.)

Suomessa arvonlisäverotunnus muodostetaan maatunnuksella FI ja y-tunnuksen numero-osuudella. Myös yhteisön alueen arvonlisäverotunnus muodostuu maatunnuksesta ja vaihtelevasta määrästä numeroita. Arvonlisäverotunnisteen oikeudellisuuden ja voimassaolon myyjä voi tarkistaa EU:n komission ylläpitämästä VIES-järjestelmästä. VIES-järjestelmä on EU:ssa rekisteröityneiden yrityksiens arvonlisäverorekisteröintiä koskevien tietojen vaihtojärjestelmä. Reaaliaikainen järjestelmä tarkistaa haun yhteydessä arvonlisäverotunnuksen voimassaolon jäsenvaltioiden ylläpitämistä tietokannoista ja pyytää vahvistuksen tunnisteelle. Myyjä syöttää sivustolle tarkistettavan arvonlisäverotunnisteen, jonka jälkeen järjestelmä ilmoittaa, onko tunnus voimassa ja oikea. Jos alv-tunnus ei kelpaa, myyjän on otettava yhteyttä asiakkaaseen. Ilman voimassaolevaa arvonlisäverotunnusta myyntilaskua ei voida tehdä verottomana yhteisömyyntinä vaan myyjän tulee kantaa myynnistä kotimaansa vero. (Euroopan Komissio 2016.)

Yhteisömyynniksi ei katsota tavaroiden myyntiä paikoilleen asennettuna toiseen jäsenvaltioon. Arvonlisäverolain 1993, 63 §:n mukaan ”tavara, joka kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen ja jonka myyjä asentaa tai kokoaa, on myyty Suomessa, jos asennus- tai kokoamistyö suoritetaan täällä”.



Tavara katsotaan myydyksi siinä maassa, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu, mikä eroaa pääsäännön mukaisesta myyntimaasäännöstä. Asennuksen tai kokoonpanon tapahtuessa Suomen ulkopuolella maksettavaksi ei tule Suomen vero vaan sen jäsenvaltion vero, missä kokoonpano tai asennus tapahtuu. Tämä edellyttäisi myyjän rekisteröitymistä verovelvolliseksi toiseen jäsenmaahan ja sen maan veron tilittämistä. Tavarahan myyntiin asennettuna sovelletaan käännettä verovelvollisuutta ja sen säännöksiä. (Äärilä ym. 2015, 367.) Tässä työssä ei tarkastella yksityiskohtaisemmin käännettä verovelvollisuutta, koska toimeksiantajayritys ei harjoita tavaroiden myyntiä paikoilleen asennettuna.

#### 4.3.1 Tavaroiden yhteisöhankinta

Tavaroiden yhteisöhankinta tarkoittaa ”irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa, jos myyjä, ostaja ja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle jäsenvaltiosta toiseen” (Arvonlisäverolaki 1993, 3 a luku 26 a §). Yhteisöhankinnan periaate täyttyy, kun myyjä osapuoli on verovelvollinen yritys. Yhteisöhankinta on asetettu verolliseksi toteuttamaan määränpäämaaperiaatetta. Tavarahankinnoista EU-alueelta suoritetaan sen maan vero, jonne tavarahan kuljetus päättyy. Ostajan kotimaalla ei yhteisöhankinnassa ole merkitystä verokäsittelyn näkökulmasta, sillä jos suomalainen yritys hankkisi tavarahan toisesta EU-maasta ja toimittaisi sen kolmanteen EU-maahan edellyttäisi yhteisöhankinnan suorittaminen velvollisuuden rekisteröityä verovelvolliseksi kolmanteen EU-maahan eli kuljetuksen päättymisvaltioon. (Äärilä ym. 2015, 373.) Jos yritys käyttäisi edellä mainitussa tilanteessa Suomessa annettua alv-tunnusta, tulkittaisiin yhteisöhankinta tapahtuneeksi Suomessa, vaikka tavara ei päätyisi Suomeen. Tilanne voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen sekä Suomessa, että kuljetuksen päättymisvaltiossa, ellei ostaja näytä yhteisöhankintaansa verotetuksi tai täytä ilmoitusvelvollisuuden noudattamista kuljetuksen päättymisvaltiossa. (Verohallinto 2010.)

Tavaroiden yhteisöhankintaan pätevät samat lainalaisuudet kuin yhteisömyyntiin, sillä yhteisöhankinnassa ostajan tulee olla elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Tästä johtuen yksityishenkilöt eivät tilitä valtiolle veroa hankkiessaan tavaroita yhteisön alueelta. Yleishyödyllisten yhteisöjen ja arvonlisäverotuksen ulkopuolista liiketoimintaa harjoittavien elinkeinonharjoittajien vähäiset hankinnat yhteisön alueelta eivät ole yhteisöhankintoja. Ostaja saa tässä tapauksessa myyjä valtion sisältämän verollisen laskun, koska ostajalla ei ole ALV-tunnusta eikä yhteisöhankinnan periaate täyty. Jos vuotuiset ostot kuitenkin ylittäisivät 10 000 euron raja-arvon, olisi ostajan rekisteröidyttävä verovelvolliseksi ja maksettava yhteisöhankinnasta vero Suomeen. Mahdollista on vapaaehtoisesti rekisteröityä verovelvolliseksi yhteisöhankinnoista, jolloin ostaja saa myyjältä verottoman laskun ja tilittää Suomen veron ostoistaan toisista jäsenmaista. (Äärilä ym. 2015, 374.)

Verokanta määräytyy vastaavan tavarahan kotimaan kaupan verokannan mukaan. Yleinen verokanta Suomessa on 24 prosenttia, alempia veroluokkia ovat 14 ja 10 prosenttia. Alemmat veroluokat koskevat elintarvikkeita, rehuja, kirjoja, lääkkeitä tai tilattuja sanomalehtiä ja aikakauslehtiä. Luettelo ei ole tyhjentävä, sillä osaan lääkkeitä, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksista sekä liikuntapalveluista sovelletaan alempia veroluokkia. (Äärilä ym. 2015, 253, 374-375.)

Yhteisöhankinta voi olla myös verotonta. Yleispätevä sääntö yhteisöhankinnan verottomuuteen on tavarahan maahantuonnin verottomuus. Mikäli tavarahan maahantuonnista ei suoriteta veroa, on yhteisöhankinta myös veroton. Arvonlisäverolain 94 §:ssä on selostettu verottomat tavaroiden yhteisöhankinnat. (Verohallinto 2010.) ”Verotonta on mm. äidinmaito, ihmisveri sekä ihmiselimet- ja kudokset, sähkö, sijoituskulta” (Arvonlisäverolaki 1993, 9 luku 94 §). Yhteisöhankinnoiksi ei katsota arvonlisäverolain 26 c §:n kolmannessa momentissa mainittujen tavaroiden hankintoja (Verohallinto 2010).

Kuten kotimaan hankinnoissa myös yhteisöhankinnoissa on verovelvollisella yrityksellä vähennysoikeus, jos tavarat on hankittu verollista elinkeinoliiketoimintaa varten (Äärilä ym. 2015, 262-263). Arvonlisäverolaki (1993, 10 luku 102 §) on määritellyt verollisen liiketoiminnan seuraavasti: ”toiminta, joka aiheuttaa tavarahan tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden”. Myydessään tavarahan eteenpäin myyjä on velvollinen suorittamaan myynnistään veron ja voi hankinnoissaan käyttää vähennysoikeuttaan. Vähennysjärjestelmän avulla veron määrä ei kertaannu vaihdannan eri vaiheissa ja näin viimeinen ostaja maksaa lopullisen veron kertaalleen. Vähennys ilmoitetaan samalla kausiveroilmoituksella kuin hankinnasta suoritettava vero, joten oikeaa veron maksua ei synny. (Äärilä ym. 2015, 262-263, 375.)

#### 4.4 Raportointi

EU:n ulkopuolisten maiden eli ulkokaupan tilastot kerätään tullaustietojen kautta ja sisäkaupan tilastointi tapahtuu erillisen Intrastat-järjestelmän avulla. Intrastat-järjestelmän kautta ilmoitetaan sekä tavaroiden vienti, että tuonti sisämarkkina-alueella. Suomessa tilastovelvollisia yrityksiä ovat kaikki, joiden tuonti ylittää 550 000 euroa vuodessa tai vienti ylittää 500 000 euroa vuodessa. Intrastat-tilastoinnin edellytyksenä on tavarahan fyysinen liikkuminen Suomen rajan yli. Kolmansien maiden alkuperäiset tavarat, jotka on tullattu vapaaseen liikkeeseen EU-alueelle ja sisämarkkina-alueella valmistetut tavarat ovat Intrastat-tilastoitavia. Intrastat-ilmoitus on annettava joka kuukausi, vaikka jonnain kuukautena ei olisi tapahtunut lainkaan tuontia tai vientiä. Tilastoimattomasta jaksosta eli kuukaudesta, joka ei sisällä sisäkaupan vientiä eikä tuontia annetaan nollailmoitus, joka ei sisällä ainutakaan nimikeriviä. (Tulli 2016<sub>3</sub>, 1-2, 5, 19.)

Yrityksen, joka harjoittaa yhteisömyyntiä on annettava kalenterikuukausittain yhteenvetoilmoitus yhteisömyynneistään asiakaskohtaisesti. Ilmoituksen voi antaa sähköisesti verotilipalvelussa, Ilmoitin.fi-palvelussa tai Tyvi-palvelussa. (Äärilä ym. 2015, 774.) Arvonlisäverolain 1993, 17 luvun 162 e §:n mukaan ”ilmoitus on annettava viimeistään kalenterikuukautta seuraavan kuukauden 20 päivänä”. Yhteenvetoilmoituksessa on käytävä ilmi asiakkaan ALV-numero ja hänelle myytyjen tavaroiden yhteishinta. Koska yhteisömyynneistä ei anneta tullille vienti-ilmoitusta, on ulkomaankaupan tilastointia varten annettava tullille viennin Intrastat-ilmoitus, jos vienti ylittää asetetun rajan eli 500 000 euroa vuodessa. Viennillä tarkoitetaan tässä asiayhteydessä tavaroiden vientiä Suomesta jäsenmaihin. (Äärilä ym. 2015, 364-365.)

Yhteenvetoilmoitus annetaan verovalvontaa varten jokaiselta yhteisömyyntiä sisältävältä kuukaudelta ja viennin Intrastat-ilmoituksella annetaan tullille tieto yhteisömaihin suoritettujen myyntien määrästä, jos ilmoitusraja ylittyy. (Äärilä ym. 2015, 364-365.) EU-alueelta ostetuista tavaroista ei tarvitse antaa erillistä yhteenvetoilmoitusta, niin kuin yhteisömyynneistä. Yhteisöhankinnat eivät edellytä tullimaksuja eikä tuonti-ilmoituksia mutta, ostaja on velvollinen ilmoittamaan yhteisöhankinnat tullille tuonnin Intrastat-ilmoituksella hankintojen ylittäessä 550 000 euron rajan vuodessa. (Äärilä ym. 2015, 375.) Tulli seuraa verohallinnosta saatavien kausiveroilmoitus tietojen perusteella yhteisöhankintojen- ja myyntien kokonaisarvoja ja ilmoittaa yritykselle tiedonantovelvollisuuden alkamisesta, jos raja-arvot ylittyvät. (Tulli 2016<sub>3</sub>, 2.)

Kausiveroilmoituksen ovat velvollisia antamaan kaikki arvonlisäverovelvolliset ja työnantajat, jotka maksavat palkkaa säännöllisesti tai satunnaisesti. Perittyjen ennakonpidätyksien ja lähdeverojen osalta on myös tehtävä kausiveroilmoitus. Kausiveroilmoitusta käytetään kaikkien oma-aloitteisesti ilmoitettavien verojen tiedonantamisen välineenä. (Verohallinto 2013.) Oma-aloitteisia veroja ovat arvonlisävero, työnantajasuoritukset, vakuutusmaksuvero, arpajaisvero, lähdevero ja voimalaitosvero (Äärilä ym. 2015, 748). Varainsiirtovero ja ennakon täydennysmaksu eivät kuulu kausiveroilmoituksella ilmoitettaviin tietoihin. Kausiveroilmoituksella annettujen tietojen perusteella tiedot tallennetaan asiakkaan verotilille. (Verohallinto 2013.) Verotili on verohallinnon ylläpitämä järjestelmä, jonka avulla verovelvollisen oma-aloitteisten verojen ilmoittamista, maksamista ja palauttamista seurataan sekä valvotaan. Verotilijärjestelmän piiriin kuuluvat kaikki oma-aloitteisia veroja maksavat verovelvolliset yritysmuodosta riippumatta. Verotilille kootaan verojen ilmoitus- ja maksutietojen lisäksi verotuksen toimittamiseen ja verojen perintään tarvittavat tiedot. Verotilipalvelun avulla verovelvollinen voi jättää kausiveroilmoituksen sekä tarkistaa verotilin saldon, tilitapahtumat, aikaisemmat tiliotteet, ilmoitukset ja selvitykset. (Äärilä ym. 2015, 748-749).

Kausiveroilmoituksen voi antaa kuukausittain, neljännesvuosittain tai kalenterivuositain. Kausiveroilmoitus, joka annetaan sähköisesti kuukausittain tai neljännesvuosittain tulee olla perillä kuukauden 12.päivänä. Ilmoitusjakson ollessa kuukausittain on työnantajasuoritusten tiedot ilmoitettava viimeistään palkanmaksukuukautta seuraavan kuukauden 12. päivänä ja arvonlisäverotiedot viimeistään kohdekuukautta toisena seuraavan kuukauden 12. päivänä. Neljännesvuosittain jätettävä kausiveroilmoitus on annettava sekä työnantajasuoritustietojen että arvonlisäverotietojen osalta viimeistään vuosineljänneksen toisena seuraavan kuukauden 12. päivänä. Arvonlisäverotietojen ilmoitusjakso voi olla kalenterivuosi ja sen tulee olla perillä kalenterivuotta seuraavan helmikuun loppuun mennessä. (Verohallinto 2013.)

Kausiveroilmoitukseen yhteisömyynnit merkitään kohtaan 311 tavaroiden myynnit muihin EU-maihin. Yhteisöhankintojen arvo kirjataan kohtaan 313 tavaraostot muista EU-maista ja niistä suoritettavan veron määrä ilmoitetaan kohdassa 305 vero tavarastoista muista EU-maista. Yhteisöhankinnoista vähennettävän veron osuus merkitään kohtaan 307 kohdekauden vähennettävä vero. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan myös kotimaan myynnit verokannoittain. (Äärilä ym. 2015, 375, 777.)

## 5 YHTEISÖKAUPAN ERITYISTILANTEITA

Yhteisökauppa käsittää yhteisömyynnin ja yhteisöhankinnan, jossa tavara liikkuu jäsenvaltiosta toiseen. Opinnäytetyössä on käsitelty kappaleessa neljä yhteisökaupan perinteisiä tilanteita. Seuraavissa alakappaleissa on syvennynyt tarkemmin toimeksiantajayrityksen kannalta merkittävimpiin yhteisökaupan erityistilanteisiin, joita ovat erilaiset ketjukauppatilanteet, vastikkeettomat siirrot, kaukomyynti ja myynti kansainvälisiin vesialuksiin.

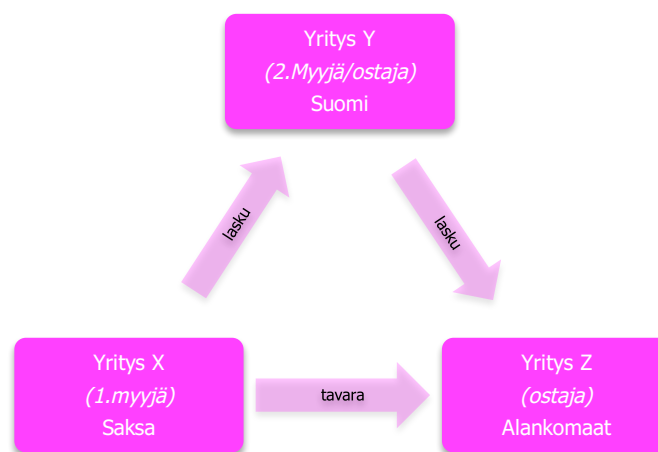
### 5.1 Ketjukauppatilanteet

Kun tavara myydään kahteen tai useampaan kertaan niin, ettei myyjä toimita tavaraa lopulliselle ostajalleen on syntynyt ketjukauppatilanne. Ketjukaupasta on kyse silloin, kun suomalainen yritys tilaa tavaran toisesta jäsenmaasta ja pyytää myyjää toimittamaan sen suomalaisen yrityksen asiakkaalle kolmanteen jäsenvaltioon. Ketjukaupalle on tyypillistä, että tavaravirta kulkee eri kautta kuin laskutusvirta. (Äärilä, Kallio, ja Aminoff-Lindblad 1998, 70.)

#### 5.1.1 Kolmikantakauppa

Kolmikantakauppa on yksi ketjukaupan ilmenemismuodoista. Kolmikantamyynnissä tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin ja tavara liikkuu ensimmäiseltä myyjältä suoraan toiselle ostajalle jäsenvaltiosta toiseen. (Äärilä ym. 2015, 380-381.) Arvonlisäverolaissa on säädetty erityissäännökset noudattavaksi yhteisökaupan kolmikantatilanteita varten (Arvonlisäverolaki 1993, 5 luku, 63 f §).

Kolmikantakaupassa on kolme arvonlisäverovelvollista osapuolta eri jäsenvaltioissa, *myyjä x*, *myyjä- ja ostaja y* sekä *ostaja z*. Kolmikantakaupan ostajan (*y*) roolia on helpotettu yksinkertaistamissäännöksen nojalla. Normaali tilanteessa ostajan (*y*) tulisi rekisteröityä siihen jäsenvaltioon, minne lopullinen tavaran toimitus tapahtuu. Ostaja (*y*) suorittaisi yhteisöhankinnan kuljetuksen päättymismaassa sekä paikallisen myynnin. Yksinkertaistamissäännöksen mukaan ostaja (*y*) tekee verottoman oston ja kuljetuksen päättymismaan ostaja (*z*) on velvollinen suorittamaan maansa veron ensimmäisen ostajan (*y*) suorittamasta kolmikantamyynnistä. Kolmikantakaupan edellytyksenä on samanaikaisesti myyjänä, että ostajana (*y*) toimivan osapuolen laskuvaatimusten noudattaminen. Myyntilaskulla on oltava myyjän (*y*) ja ostajan (*z*) ALV-numerot ja laskusta on käytävä ilmi, että kyseessä on kolmikantakauppa. Kolmikantakaupan osapuoli (*y*), joka suorittaa sekä oston, että edelleen myynnin on ilmoitettava myynti yhteenvetoilmoituksessa. (Äärilä ym. 2015, 380-381.)



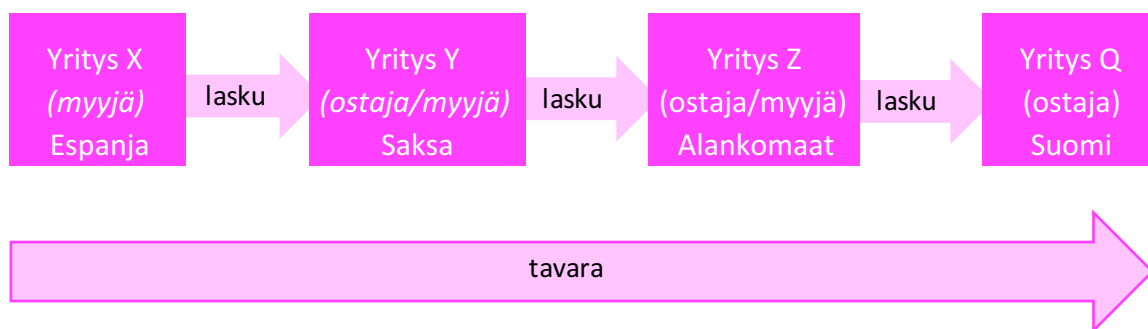
KUVIO 3. Kolmikantakauppa (Äärilä ym. 2015, 381).

Kolmikantakaupan säännöksiä ei voi noudattaa, jos kaupan osapuolista kaksi ovat rekisteröityneitä samassa jäsenvaltiossa tai kaupassa on enemmän kuin kolme osapuolta. Kuviossa neljä liiketapahtuma yritys x:lle on yhteisömyynti, joka ilmoitetaan kausiveroilmoituksessa. Suomalaisen yrityksen näkökulmasta ei ole tapahtunut yhteisöhankintaa eikä –myyntiä vaan yritys y tekee verottoman oston yritykseltä x ja kolmikantamyynnin yritykselle z. Suomalainen yritys raportoi yhteenvedoilmoitukseen myynnin Alankomaalaisen yrityksen ALV-numerolla ja koodilla 3 (kolmikantakauppa). Yritys z tekee verollisen yhteisöhankinnan ja ilmoittaa kausiveroilmoituksessaan yhteisöhankinnan arvon sekä suoritettavan ja vähennettävän veron. (Äärilä ym. 2015, 382.)

Suomen arvonlisäverolakia ei sovelleta eikä myynnistä suoriteta Suomeen veroa, jos tavara ei ole Suomessa kuljetuksen alkaessa ja päättyessä ostajalle. Myynti tapahtuu toisessa jäsenvaltiossa ja noudatettavaksi tulee tuon jäsenvaltion arvonlisäverolaki. Jos tavara myydään paikallisesti, suoritetaan jäsenvaltion arvonlisävero, ellei kyseessä ole verosta vapautettu hyödyke. Mikäli tavara toimitetaan kolmanteen EU-jäsenvaltioon tai Yhteisön ulkopuolelle, on kyseinen tapahtuma toisesta valtiosta suoritettu yhteisömyynti tai vientimyynti. (Äärilä ym. 2015, 382.)

### 5.1.2 Nelikantakauppa

Nelikantakaupalla tarkoitetaan tilannetta, jossa osapuolia on neljä tai enemmän. Osapuolien tulee olla arvonlisäverovelvollisia jäsenvaltioissa ja lisäksi tavara toimitetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä viimeiselle ostajalle. Nelikantamyynti johtaa yleisesti aina jonkun osapuolen rekisteröintivelvollisuuden kuljetuksen päättymisvaltiossa, koska nelikantakaupassa ei ole samaa yksinkertaistamismenetelyä käytössä kuin kolmikantamyynnissä. (Äärilä ym. 1998, 74.)



KUVIO 4. Nelikantakauppa.

Kuvio neljä havainnollistaa nelikantakaupalle ominaisinta tilannetta. Espanjalainen yritys ( $x$ ) myy tavaransa saksalaiselle yritykselle ( $y$ ). Saksalainen yritys myy tavaransa eteenpäin yritykselle ( $z$ ) Alankomaihin, joka myy tavaransa edelleen yritykselle ( $q$ ) Suomeen. Tavara toimitetaan suoraan espanjalaiselta yritykseltä ( $x$ ) Suomeen yritykselle ( $q$ ). Espanjalaiselle yritykselle ( $x$ ) myynti on veroton yhteisömyynti, koska tavara on kuljetuksen alkaessa sekä päättyessä eri jäsenvaltiossa. Saksalaisella yrityksellä ( $y$ ) on kaksi tapaa toimia, joko rekisteröityä Suomeen verovelvolliseksi tai ilmoituksenantovelvolliseksi, sillä hankinta on verollinen yhteisöhankinta Suomessa. Myydessään tavaransa eteenpäin alankomaalaiselle yritykselle ( $z$ ), saksalainen yritys ( $y$ ) perii Suomen veron, koska tavara on myyty Suomessa. Kun alankomaalainen yritys ( $z$ ) myy tavaransa edelleen yritykselle ( $q$ ) Suomeen, tapahtuu myynti Suomessa ja käännetyin verovelvollisuuden kautta suomalainen yritys ( $q$ ) ilmoittaa myynnin veron Suomeen. (Äärilä ym. 1998, 74-76.)

Nelikantakauppa on harvinainen toimintamuoto ja yleensä rekisteröitymisvelvollisuus tilanteissa voidaan välttää toimimalla seuraavasti: kuvion viisi nelikantakauppa jaetaan kahteen osaan, jolloin tavara kulkee yhden ylimääräisen maan kautta. Sovelletaan kauppaan yritysten  $x$ ,  $y$  ja  $z$  välillä kolmikantamenettelyä. Tavara liikkuu silloin suoraan yritys  $x$ :ltä yritys  $z$ :lle, eikä yritys  $x$ :lle tai  $y$ :lle synny velvoitetta rekisteröityä verovelvolliseksi kuljetuksen päättymismaassa eli Alankomaissa. Alankomaalainen yritys ilmoittaa ja tilittää arvonlisäveron kolmikantakaupasta. Viimeisessä vaiheessa yritys ( $z$ ) tekee verottoman yhteisömyynnin suomalaiselle yritykselle ( $q$ ). (Äärilä ym. 1998, 74-76.)

Ketjukauppatilanteet tulevat kysymykseen yleensä kiireellisissä toimituksissa ja sen vuoksi edellä mainittu nelikantakaupan jakaminen kolmikantakauppaan ei ole taloudellisesti tai aikataulullisesti kannattava ratkaisu, mutta verotusteknisistä syistä se voi tulla kysymykseen (Äärilä ym. 1998, 74).

## 5.2 Vastikkeettomat siirrot

Arvonlisäverolain (1993, 3 luku, 18 a §) mukaan elinkeinoharjoittajan Suomessa harjoittaman liikkeen omaisuuteen kuuluvan tavaransa siirtoa toiseen jäsenvaltioon elinkeinoharjoittajan liiketoimia varten, on pidettävä tavaransa myyntinä. Tämä tavaransa vastikkeeton siirto käsitellään yhteisömyyntinä, eikä siitä tilitetä Suomen arvonlisäveroa (Äärilä ym. 2015, 383-384).

Vastikkeettomaksi siirroksi luokitellaan tapaukset, jos yritys kuljettaa käyttöomaisuuttaan sivuliikkeeseen toiseen jäsenvaltioon Suomesta tai jos yrityksellä on varasto toisessa jäsenvaltiossa ja sinne kuljetetaan myyntitavaroita odottamaan asiakkaalle toimittamista. Vastikkeeton siirto sivuliikkeeseen aiheuttaa sivuliikkeelle verollisen yhteisöhankinnan. Myös siirto toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan varastoon johtaa yhteisöhankinnan suorittamiseen ja edellyttää suomalaiselta yritykseltä rekisteröitymistä verovelvolliseksi kyseiseen valtioon. (Äärilä ym. 2015, 383-384.)

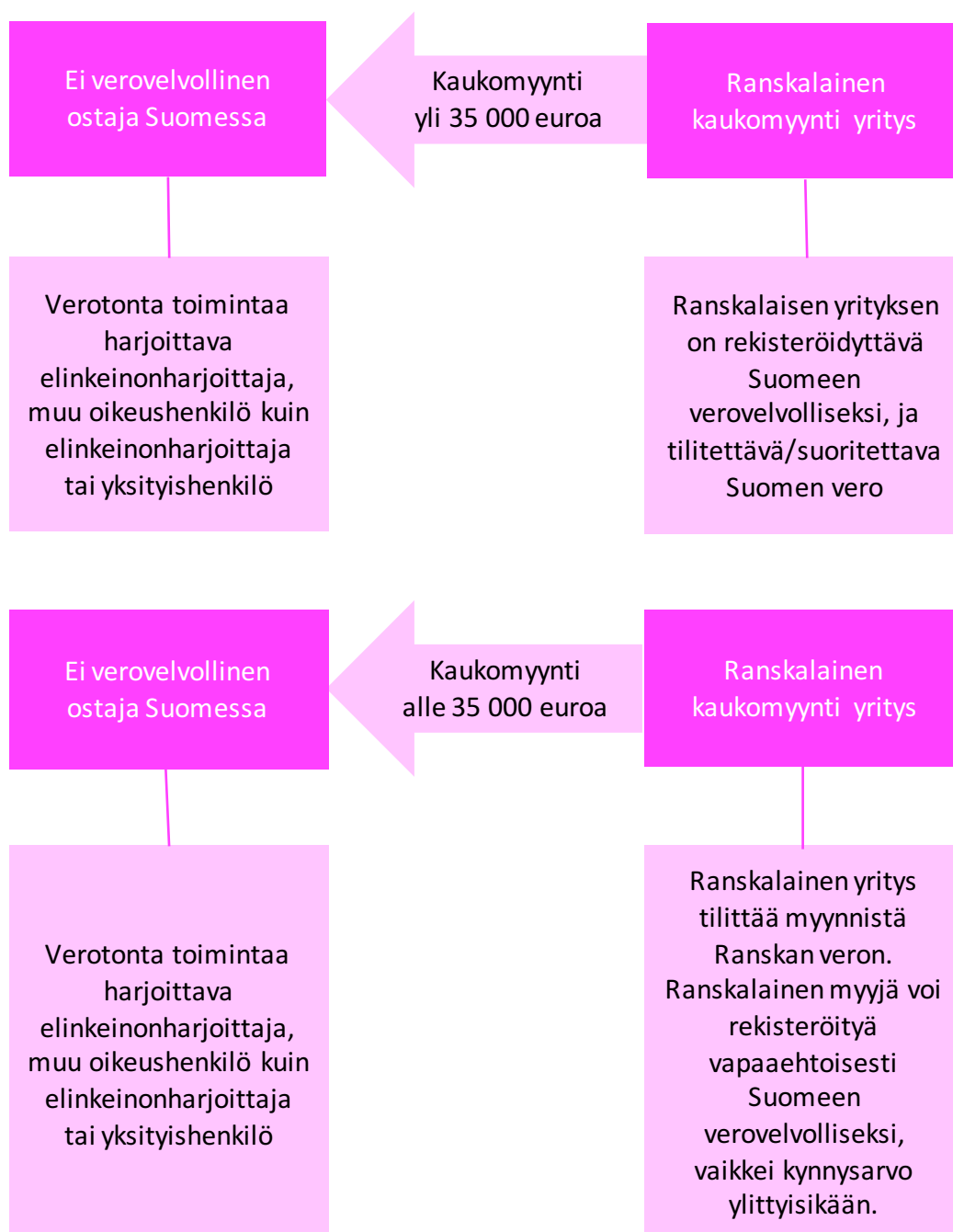
Poikkeussääntöjen nojalla varaston sijaitseminen toisessa jäsenvaltiossa ei kuitenkaan aiheuta rekisteröitymisvelvollisuutta, jos esimerkiksi varasto sijaitsee suomalaisen yrityksen asiakkaan tiloissa ja varastosta toimitetaan ainoastaan tavaroita kyseiselle asiakkaalle. Poikkeussäännökset eivät ole voimassa kaikissa Euroopan unionin maissa ja säännösten soveltamisedellytyksissä on maakohtaisia eroja. (Äärilä ym. 2015, 384.) Arvonlisäverolaissa on lueteltu sellaiset vastikkeettomat siirrot, joita ei käsitellä yhteisömyyntinä (Arvonlisäverolaki 1993, 3 luku, 18 b §).

### 5.3 Kaukomyynti

Yhteisömyynnin käsite toteutuu ainoastaan silloin, kun tavarahan ostaja on toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollinen ja tavarahan kuljetus tapahtuu jäsenvaltiosta toiseen. Jos ostajalla ei ole ALV-tunnusta on myynti verollinen myyntimaassa tai kaukomyyntinä kuljetuksen päättymismaassa. Alun alkaen kaukomyynnin säännösten tehtävänä on ollut estää Yhteisön jäsenvaltioiden kuluttajia ostamasta tavaroita edullisemmin alhaisen verokannan maista. (Äärilä ym. 2015, 368.)

Euroopan unionin sisämarkkina-alueella tavarahan myynti yksityishenkilöille verotetaan myyntimaassa alkuperämaaperiaatteen mukaan, mutta poikkeuksen sääntöön tekee kaukomyynti maasta toiseen (Verohallinto 2011<sub>5</sub>). Kaukomyynti tulee kysymykseen silloin, kun ostaja on ei-verovelvollinen eli yksityishenkilö tai elinkeinonharjoittaja, joka ei harjoita arvonlisäverollista toimintaa tai jos, tavara kuljetetaan Suomesta toiseen jäsenmaahan ja kuljetuksen hoitaa myyjä tai joku myyjän puolesta (mm. postimyynti) (Äärilä ym. 2015, 368). Suomen arvonlisäverolain viidennen luvun 63 b §:stä löytyy säännös kaukomyynnistä (Arvonlisäverolaki 1993, 5 luku, 63 b §).

Kaukomyyntisäännöksen mukaan kaukomyynti verotetaan kuljetuksen päättymismaassa, mikäli myynti ylittää maassa määrätyn alarajan. Kynnysraja voi olla alimmillaan 35 000 ja enintään 100 000 euroa vastaava määrä kansallisessa valuutassa. Suomessa kyseinen raja on 35 000 euroa ja rajan ylittyessä elinkeinonharjoittaja, joka harjoittaa kaukomyyntiä on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi määränpäämaassa. (Verohallinto 2011<sub>5</sub>.) Jos kohdemaan asettama kynnysraja ei ylity, myyjä suorittaa maansa veron myynnistä. Myyjä voi vapaaehtoisesti rekisteröityä kohdemaassa verovelvolliseksi, vaikkei jäsenvaltion kynnysarvot ylittyisikään. (Äärilä ym. 2015, 369.)



KUVIO 5. Kaukomyynti.

Kuvioon viisi on pyritty havainnollistamaan kaukomyyntitilanteita myyjän näkökulmasta kaukomyynnin kynnysrajojen suhteen. Jos kaukomyynti ylittää 35 000 euron raja-arvon, olisi ranskalaisen yrityksen rekisteröidyttävä Suomeen verovelvolliseksi ja suoritettava myynneistään Suomen arvonlisävero. Vastaavasti, jos myynti ei ylitä 35 000 euron kynnysrajaa, myyjä tilittää myynnistä Ranskan veron. (Äärilä ym. 2015, 369.)



Elinkeinonharjoittajan, joka ei harjoita arvonlisäverollista toimintaa on huomioitava kaukomyynti ostoissaan Euroopan unionin tavaraostojen kynnysarvot. Verovelvollisuus saattaa tulla kysymykseen siinä tapauksessa, että ostajan suorittamien yhteisöhankintojen määrä ylittää ostajamaan yhteisö-hankinnoille asettaman kynnysarvon. Tilanteessa ostajan tulisi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ostoistaan, jonka jälkeen nämä tulkittaisiin yhteisömyynteinä kaukomyyntin sijasta. (Äärilä ym. 2015, 369.)

#### 5.4 Myynti kansainvälisiin vesialuksiin

Arvonlisäverolain (1993, 4 luku, 58 §) mukaan verosta on vapautettu sellaisten vesialusten myynnistä, vuokrauksesta tai rahtauksesta, joiden rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä. Verottomuus koskee myös verottomiin vesialuksiin sekä aluksesta korjattavaksi irrotettuihin tavaroihin kohdistuvan työsuorituksen sekä työhön käytetyn ja työn yhteydessä alukseen asennetun tavarantoimittajan myyntiä. Huvi- ja urheilukäyttöön tarkoitetut vesialukset sen sijaan ovat verollisia. (Arvonlisäverolaki 1993, 4 luku, 58 §.) ”Lisäksi tavarantoimittajan myynti ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustamiseksi on verotonta samoin, kuin näihin aluksiin kohdistuvat työsuoritukset” (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku, 70-71 §).

Vesialusta ei ole määritelty arvonlisäverolaissa, mutta tällaiseksi on katsottu omalla kuljetus- ja ohjauslaitteella liikkuvat jäänmurtaajat, hinaajat, uivat telakat, imu- ja muut ruoppaajat sekä porauslautat. Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleva vesialus käsittää avomeriliikenteeseen käytettävät matkustus-, kauppa-, teollisuus-, meripelastus- tai avustusalus tai rannikkokalastusaluksia. (Äärilä ym. 2015, 183.)

Suomen hallituksen esityksessä (HE 283/1994) on tulkittamiseksi arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY ja sittemmin 2008/8/EY välillä. ”Veroa ei suoriteta tavarantoimittajan myynnistä ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi-aluksen varustamiseksi” (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku, 70.8 §). Hallitus on esityksessään tulkinnut kohdan koskevan aluksen polttoaineen tankkausta, muonitusta ja muuta varastojen täydentämistä. Hallituksen esityksessä varusteiden myyntiin tulisi sen sijaan soveltaa arvonlisäverolain 58.2 §:ää. Momenttia tulkiten vain korjaustyön tai asennustyön yhteydessä alukseen asennetun tavarantoimittajan myynti on verotonta, jolloin kaikki muu tavaroiden luovutus alukseen on verollista. Ristiriita syntyy, kun tarkastellaan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c kohtaa, minkä mukaan alukseen liittyvän tai käytettävän varustuksen luovutus on verotonta. Tämän vuoksi verohallinto on antanut oman lausuntonsa asiasta, jonka mukaisesti varusteiden luovutukset ilman asennusta ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleviin vesialuksiin ovat verottomia. (Äärilä ym. 2015, 186-187.)

Verottomuuden perusteeksi ei riitä myyjän tavarantoimittajan toimitus alukseen. Myyjä tarvitsee verottomasta alusmyynnistä vahvistuksen, että tavara on oikeasti toimitettu ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi-aluksen varustamiseksi. (Äärilä ym. 2015, 187.)

Vahvistus voi olla erillinen todistus tai ostajan saama vastaanottovahvistus. Verovapaat toimitukset vesialuksiin on ilmoitettava Tullille sekä Euroopan unionin, että Yhteisön ulkopuolelle rekisteröidyistä aluksista. (Äärilä ym. 2015, 187.) Rekisteröintimaan voi tarkistaa aluksen yksilöivän IMO-numeron eli merialuksen tunnuksen perusteella (IMO 2016). Alustoimitusilmoituksen voi antaa Tullin sähköistä vientijärjestelmää käyttäen tai säännöllisiä alustoimituksia tekevä myyjä voi hakea Tullilta yksinkertaistetun ilmoituksen menettelyn lupaa eli kotitullauslupaa. Hyväksytty alustoimitusilmoitus toimii tavaroiden lastauslupana alukseen. Aluksen sijaitessa Yhteisön ulkopuolella, alustoimitusilmoitus korvataan normaalilla vienti-ilmoituksella. (Suomen Tulli 2014<sub>2</sub>, 1.)

Viennin saateasiakirja (EAD) tai muu Tullin hyväksymä asiakirja toimitetaan alukselle, joko tavaroiden kanssa tai erikseen. Tavarantoimittajan allekirjoituksellaan vahvistaa tavaroiden vastaanottamisen alukseen. Tämä toimii verottoman alusmyynnin todisteena. Suomessa sijaitsevaan alukseen toimitetusta tavarasta ei ole välttämätöntä pyytää poistumisvahvistettua luovutuspäätöstä, mutta sen saa Tullilta esittämällä vastaanottajan allekirjoittaman saateasiakirjan. Toisessa EU-maassa sijaitsevaan alukseen toimitetusta tavarasta saa automaattisesti poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen, mikäli alustoimittaja on tunnistanut netti tai EDI-ilmoittaja. Muussa tapauksessa poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen voi pyytää Tullilta. Aluksen sijaitessa toisessa Euroopan jäsenvaltion satamassa poistumismaa todistaa poistumisen ja antaa poistumistiedon Suomen vientijärjestelmään. (Suomen Tulli 2014<sub>2</sub>, 3-4.)

## 6 ULKOMAANKAUPPA

Ulkomaankaupalla tarkoitetaan tavaroiden vientiä Euroopan ulkopuolelle ja maahantuontia Euroopan ulkopuolelta. Vienti koskee tavaroiden myyntiä Euroopan sisämarkkina-alueelta sen ulkopuolelle ja vastaavasti maahantuonti koskee tavaroiden tuontia EU:n ulkopuolelta Euroopan sisämarkkina-alueelle. Ulkomaankaupan yhteydessä puhutaan kolmansista maista, joilla tarkoitetaan Euroopan unioniin kuulumattomia maita. Ulkomaankaupassa vienti on verotonta ja maahantuonnista kannetaan vero tullauksen yhteydessä. (Verohallinto 2011<sub>3</sub>.)

### 6.1 Tavaroiden vienti

Tavaroiden vienti Euroopan unionin ulkopuolelle on vientikauppaa, eikä se juurikaan eroa yhteisömyynnistä eli tavaroiden myynnistä ja kuljetuksesta toiseen EU-maahan. Kuten kappaleessa neljä jo käsiteltiin kansainvälistä tavarakauppaa, noudatetaan tavaroiden viennissäkin lähtökohtaisesti kulusmaaperiaatetta. Vienti on yhtä lailla vapautettu verosta kuin yhteisömyyntikin, koska ne molemmat verotetaan kuljetuksen päättymismaassa. Määränpäämaaperiaatteen mukaisesti vero suoritetaan maassa, johon tavara kuljetetaan. Vientikaupassa tähän päästään tullausmenettelyn avulla. Yhteisökaupassa tavarat liikkuvat Euroopan unionin alueella vapaasti ja sen vuoksi yhteisömyynneissä ei ole tullausmenettelyä. (Äärilä ym. 2015, 359.)

Tavaroiden toimittaminen Suomesta yhteisön ulkopuolelle edellyttää viennin ilmoittamista tullille eli vientitullausta. Vienti-ilmoittaminen tapahtuu sähköisesti tullin sähköisessä asiointipalvelussa. Vienti-ilmoituksen voi tehdä joko sanomapohjaisena ilmoituksena tai Internet-ilmoituksena. (Suomen Tulli 2011.) Sanomapohjainen asiointi tarkoittaa sähköistä tiedonsiirtoa määrämuotoisilla sanomilla yrityksen ja Tullin välillä (Suomen Tulli 2015). Internet-ilmoitus onnistuu KATSO-tunnusten avulla Tullin Internet-sivuilla. Ensin mainittu tapa soveltuu säännöllistä vientitoimintaa harjoittaville yrityksille ja jälkimmäinen satunnaista vientitoimintaa harjoittaville yhtiöille. Vienti-ilmoituksen voi antaa viejä itse tai esimerkiksi huolintaliike, joka toimii viejän edustajana. Viejänä voi toimia ainoastaan yritys, jolla on VAT-tunniste. Näiden vienti-ilmoitustapojen etuna on se, ettei tavaroita tarvitse esittää tullille. (Äärilä ym. 2015, 335.)

Vienti Euroopan unionin ulkopuolelle tapahtuu joko suoraa tai epäsuoraa vientimenettelyä noudattaen. Suoralla viennillä tarkoitetaan tilannetta, jossa vientitavaran lähtö- ja poistumispaikka ovat samassa jäsenvaltiossa (esimerkiksi Suomi). Epäsuorassa viennissä vientitavaran lähtöpaikka on Suomi ja poistumispaikka on jokin toinen yhteisön jäsenvaltio, kuten Alankomaat. Vienti-ilmoitusprosessi suorassa ja epäsuorassa viennissä alkaa siitä, kun viejä tekee tullilähetystyksen vientilähetyksestä. Tullin tietojärjestelmä antaa hyväksymis- tai hylkäyssanoman, jonka mukana viejä saa luovutus päätöksen sekä EAD-dokumentin.

EAD-dokumentti on viennin saatekirje, joka on yksilöity MRN-viitteen avulla ja on siksi liitettävä kuljetukseen mukaan. Sen tullitoimipaikan viranomainen, jonka alueelta tavara poistuu EU:n alueelta antaa sähköisen poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen viejälle. Poistumisvahvistettu luovutuspäätös on viejän näyttö tavarán viennin arvonlisäverottomuudesta. (Suomen Tulli 2011).

#### 6.1.1 Viennin verottomuus

Arvonlisäverolain 1993 kuudennen luvun 70 §:ssä on selvitetty ne tapaukset, jotka ovat verottomia myyntejä Euroopan unionin ulkopuolelle. Arvonlisäverolain mukaan kyseessä on veroton tavarán myynti EU:n ulkopuolelle, kun tavara kuljetetaan EU-alueen ulkopuolelle myyjän tai ostajan toimesta tai toimeksiannosta (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku 70.1 § 1 k.). Veroton tavarán myynti yhteisön ulkopuolelle toteutuu siis, kun tavara toimitetaan Euroopan unionin ulkopuolelle (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku 70.1 § 2 k.).

Veroa ei suoriteta, kun tavara myydään ulkomaalaiselle elinkeinoharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen. Verottoman myynnin edellytyksiin kuuluu se, että ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja noutaa tavarán maasta ja vie sen välittömästi Euroopan unionin ulkopuolelle. Ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja ei saa käyttää tavaraa, ennen kuin se on viety yhteisön ulkopuolelle. (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku 70.1 § 3 k.) Ulkomaalaiseksi katsotaan toisesta jäsenvaltiosta tai kolmansista maista oleva yritys. Myyjän tulee varmistua, että ostaja on elinkeinoharjoittaja. Myyjä voi pyytää ostajan maan rekisteriviranomaiselta todistusta elinkeinotoiminnan harjoittamisen todentamiseksi. Lisäksi myyjä tarvitsee näytökseen kopion poistumisvahvistetusta luovutuspäätöksestä. Suositeltavaa on veloittaa ostajalta verollinen hinta ja vasta verottomuuteen oikeuttavan dokumentaation saannin jälkeen palauttaa ostajalle arvonlisäveron osuuden ja antaa verottoman myyntilaskun sekä kirjata myynti vasta nyt verottomaksi vientimyynniksi. (Äärilä ym. 2015, 337-338.)

Tavarán myynti ulkomaalaiselle ostajalle on verotonta myös silloin, kun ostaja ei ole Suomessa verovelvollinen ja tavara toimitetaan ostajan toimeksiannosta ja häntä veloittaen elinkeinoharjoittajalle työsuorituksen tekemistä sekä lopuksi Euroopan unionin ulkopuolelle toimittamista varten (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku 70.1 § 4 k.). Ulkomaalainen ostaja voi olla yritys tai yksityinen henkilö, muttei Suomessa verovelvollinen. Ulkomaalaisuus voidaan todeta elinkeinoharjoittajan kohdalla ostajan maan viranomaiselta pyydetyllä todistuksella kotipaikasta. Yksityishenkilön ulkomaalaisuuden näytöksi käy valokopio ostajan passista, joka voidaan liittää kirjanpitoon. Kirjaaminen verottomaksi myynniksi vaatii lisäksi vientiasiakirjoista jäljennöksen, jolla myyjä todentaa tavarán toimituksen yhteisön ulkopuolelle työsuorituksen jälkeen. (Äärilä ym. 2015, 338-339.)

Arvonlisäverolaissa on säädetty tavarán luovutus takuu- tai muun vastaavan sitoumuksen nojalla verottomaksi (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku 70.1 § 5 k.). Verottomuuden takeena on, että sitoumuksen antanut on ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja, joka ei ole Suomessa verovelvollinen. Säädöksen piiriin luetaan tilanteet, joissa ulkomaalainen myyjä on myynyt Suomeen tuotteen ja antanut myydylle tuotteelle takuun. (Äärilä ym. 2015, 341.)

Takuusitoumus velvoittaa myyjää takuuajana korjaamaan tai antamaan uuden tuotteen tilalle, jos tuote rikkoontuu. Ulkomaalainen myyjä voi tilanteessa ostaa varaosan tai uuden tuotteen suomalaiselta yritykseltä, joka toimittaa tavaran alkuperäiselle suomalaiselle ostajalle. Tässä tilanteessa myynti on veroton, vaikka tavara jää Suomeen. (Äärilä ym. 2015, 341.)

Arvonlisäverolaissa on erikseen säädetty verottomaksi ilma-aluksen, sen varaosan tai varusteen myynti. Lisäksi myynti vesi- tai ilma-aluksen varustamiseksi, jotka harjoittavat kansainvälistä liikennöintiä katsotaan arvonlisäverolain mukaan verottomaksi. (Arvonlisäverolaki 1993, 6 luku 70.1 § 6 k. ja 70.1 § 8 k.) Vesialuksen myynnin verottomuuden perustana on ammattimainen kansainvälinen liikennöinti, kun taas ilma-aluksen verottomuuden kannalta riittävää on, että elinkeinoharjoittaja harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä. Säännöksen mukaan kotimaan liikenteessä olevaan ilma-alukseen varusteiden tai varaosien myynti on verotonta, vain jos ostajan toimialaa koskevat vaatimukset täyttyvät. (Äärilä ym. 2015, 345-347.)

## 6.2 Tavarantoonti

Tavarantoontilla tarkoitetaan ostoja Euroopan unionin ulkopuolelta Yhteisön sisämarkkina-alueelle. Yleisesti käytetään nimitystä tavarantoonti, josta suoritetaan vero. Arvonlisäveroa suoritetaan sen maan verojärjestelmän mukaan, missä maahantoonti tapahtuu. Suomessa tapahtuva maahantoonti verotetaan Suomen arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti. (Äärilä ym. 2015, 348). Arvonlisäverolain (1993, 9 luku 86 a §) mukaan ”maahantoonti tapahtuu Suomessa, jos tavara on Suomessa sillä hetkellä, kun tavara tuodaan Yhteisön alueelle”. Säännös tarkoittaa tilanteita, joissa tavara liikkuu suoraan Euroopan ulkopuolelta Suomeen. Jos maahantoonti Suomeen tapahtuu toisen EU-maan kautta, tulliselvitysmuotoa hyödyntäen tapahtuu maahantoonti edelleen Suomessa. Tuotava tavara on asetettu sellaiseen menettelyyn, että tavaraa ei tarvitse tullata ensimmäiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon tullessa. (Äärilä ym. 2015, 348). ”Tullimenettelyt voidaan jakaa kolmeen kategoriaan: luovutus vapaaseen liikkeeseen, erityismenettely ja jälleenvienti. Erityismenettelyitä ovat passitus, varastointi (tullivarastointi, väliaikainen varastointi, vapaa-alueet) ja erityiskäyttö (tietty käyttötarkoitus ja väliaikainen maahantoonti) sekä jalostus (sisäinen ja ulkoinen jalostus)”. (PWC Suomi 2016.) Jos varastointi, varastointimenettely, jalostusmenettely, väliaikainen varastointi ja passitusmenettely päättyvät tavarantoontin ollessa Suomessa, on maahantoonti tapahtunut täällä (Äärilä ym. 2015, 348).

Maahantoontin yhteydessä tuotava tavara on ilmoitettava tullattavaksi tulliviranomaiselle. Tulli-ilmoitus annetaan tullille Euroopan ulkopuolelta tuotavista tavaroista. (Äärilä ym. 2015, 348.) Tulli-ilmoituksen voi antaa nettitoontipalvelussa, SAD-lomakkeella tai sähköisellä EDI-sanomalla. Maahantoontia ennen on hyvä selvittää tuontitavaroiden tullinimikkeet, tuontirajoitukset tai -kiellot sekä mahdolliset tuontiluvat tai -lisenssit. Tulli-ilmoituksen tekemistä varten tarvitaan edellä mainittuja tietoja tuotavasta tavarasta ja lisäksi kauppalasku. (Suomen Tulli 2014<sub>1</sub>.)

Tulliselvityksen perusteella tulli antaa tavaralle tullausarvon ja laskee maksettavaksi tulevan tullin, arvonlisäveron, tuontimaksun ja muut maahantuontiin liittyvät maksut. Tavaranhaltija eli maahantuojia on vastuussa veron suorittamisesta, mutta myös tullikoodeksin mukaan huolitsija tai muu asiamies voi olla velvollinen suorittamaan veron ja tullivelan. Tavarasta suoritettava tulli on Euroopan unionin vero. Tullauksen yhteydessä kannettavan arvonlisäveron vuoksi, maahantuonnin arvonlisäverokäytännöt ovat pitkälti sidottu tullilainsäädäntöön. (Äärilä ym. 2015, 348-349.)

Neuvoston asetukseen (ETY) 2913/92 on koottu yhteen koodeksiin yhteisön alueen tullilainsäädäntö. Tullikoodeksissa on annettu yleiset säännöt ja menettelyt yhteisön tasolla toimenpiteiden soveltamiseen, kuten yhteisön ja kolmansien maiden välisessä tavaroiden kaupassa. (EUR-Lex 2007, 2-3.) Neuvoston asetuksesta on julkaistu uusi päivitetty tullikoodeksi (EU N:o 952/2013) vuonna 2013. Uuden tullikoodeksin ja sen säännösten soveltaminen on alkanut osittain toukokuussa 2016. Sähköisten uudistusten osalta tullikoodeksi tulee voimaan vuoteen 2020 mennessä. (PWC Suomi 2016.) Tullikoodeksi on jäsenmaissa voimassa oleva lainsäädäntö ja sen lisäksi jäsenmaan omat säädökset voivat täydentää neuvoston asetusta. Suomessa tullikoodeksia ja sen soveltamisasetusta täydennetään tarvittaessa Suomen tullilailla (1466/1994) ja tulliasetuksella (1542/1994). (Äärilä ym. 2015, 348-349.)

#### 6.2.1 Maahantuonnin arvonlisäveron peruste

Tavarán tullausarvo on arvonlisäveron peruste tavarán maahantuonnissa. Tullikoodeksin kolmannen luvun 70 artiklassa on kauppa-arvoon perustuva tullausarvon määritysmenetelmä. Artiklan määritysmenetelmän mukaan ensisijaisena tavaroiden tullausarvon perustana käytetään kauppa-arvoa. Kauppa-arvolla tarkoitetaan tosiasiallisesti maksettua tavarán hintaa, joka on tarvittaessa tarkistettava. Artiklan mukaan tosiasialliseen hintaan sisältyy kaikki maksut, jotka on suoritettava maahantuotujen tavaroiden myynnin edellytyksenä. Kauppa-arvoon on lisättävä seuraavia kustannuseriä: provisiot, välityspalkkiot, päällyskustannukset, pakkauskustannukset, jos ostaja vastaa niistä eivätkä ne sisälly tavarán hintaan. Lisäksi kauppa-arvon muodostamisessa on otettava huomioon kustannukset, jotka syntyvät tuonnista yhteisön alueelle. Näitä ovat kuljetus- ja vakuutuskustannukset sekä lastaus- ja käsittelykustannukset. Kauppa-arvoon tehtävien lisäysten tulee perustua puolueettomiin ja laskettavissa oleviin tietoihin. Lisäysten on nojattava tullikoodeksin säännöksiin. (EUR-Lex 2013, 33-34.)

Tullikoodeksissa on säännelty tapaukset, joiden arvonlisäveron perusteena käytetään tullausarvosta poikkeavaa arvoa. Näissä tapauksissa tavarasta kannettava tulli lasketaan eri lähtökohdasta kuin arvonlisävero. (Äärilä ym. 2015, 350-351.) Arvonlisäverolain (1993, 9 luku 93 §) mukaan "maahantuonnin yhteydessä tullille maksetaan valtion tai Yhteisöön suoritettavat verot, tulli- ja tuontimaksut sekä muut maksut, jotka lisätään tavarán veron perusteeseen". Arvonlisäveroa ei lisätä maahantuonnin veron perusteeseen (Äärilä ym. 2015, 350-351).

Sen sijaan määriteltäessä arvonlisäveron perustetta otetaan huomioon maahantuonnin liitännäiskustannukset, joita ovat kuljetus-, vakuutus-, lastaus- ja purkaukustannukset. Veron perusteeseen luetetaan kustannukset ensimmäiseen ja/tai toiseen määräpaikkaan saakka. Kuljetusasiakirjassa mainittu määränpää on ensimmäinen määräpaikka ja toisella määräpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jonne tavara kuljetaan ensimmäisen määräpaikan jälkeen. Toisen määräpaikan on oltava tiedossa maahantuontihetkellä, jotta sen liitännäiskustannukset voidaan ottaa huomioon määriteltäessä arvonlisäveron perustetta. (Äärilä ym. 2015, 350-351.) Suomen arvonlisäverolaissa on erikseen määriteltä maahantuonnin veron peruste korjattavan tai valmistettavaksi lähetettävän tavarankäytön sekä tietokoneohjelmien osalta (Arvonlisäverolaki 1993, 9 luku, 89-90 §).

### 6.2.2 Vähennysoikeus

Samoin kuin yhteisö Hankintojen kohdalla myös maahantuonnista suoritettavan veron saa vähentää, jos maahantuodut tavarat tulevat maahantuojan eli verovelvollisen elinkeinoliiketoimintaa varten ja vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tullauspäätöksen mukaan tullille maksettu arvonlisävero on vähennyskelpoinen samoin perustein kuin kotimaan hankintoihin kuuluva arvonlisävero. Tullauspäätöksen mukaan tavarankäytöllä on vähennysoikeus. Maahantuotavan tavarankäytön tullauspäivä on merkittävässä asemassa, kun vähennysoikeutta käytetään ja nämä tulee kohdistaa samalle kuukaudelle. Tullauspäätöksen mukaan tehtävä vähennys on säilytettävä kirjanpitoaineistossa vähennysoikeuden vahvistavana tositteenä. (Äärilä ym. 2015, 356.)

### 6.2.3 Veroton maahantuonti

Lähtökohtaisesti tavarankäytön maahantuonti on aina verollinen tapahtuma, riippumatta siitä kuka on tavarankäytön maahantuojana ja tuodaanko tavara Euroopan ulkopuolelta tai Yhteisön alueelta. Veroton maahantuonti perustuu verottomaan myyntiin kotimaassa. Tavara, jonka myynti kotimaassa on veroton, voidaan tuoda maahankin verottomana. Verotonta on vesi- ja ilma-alusten maahantuonti, lisäksi tullikoodeksin mukaan tullitonta ja verotonta on henkilökohtainen omaisuus sekä esimerkiksi messuilla käytettävien tai kulutettavien tavaroiden maahantuonti. (Äärilä ym. 2015, 353.) Arvonlisäverolaissa on lueteltu kaikki poikkeukset maahantuonnin verollisuudesta (Arvonlisäverolaki 1993, 9 luku, 94-96 §).

”Tavarankäytön maahantuonnin arvonlisäverotuksessa pienin perittävä määrä on viisi euroa” (Arvonlisäverolaki 1993, 9 luku, 101b §). Tavarat, joiden arvo ei ylitä 22 euroa ovat verottomia. Tähän ryhmään eivät kuulu tupakkatuotteet, alkoholituotteet ja hajuvedet, joista on annettu tarkempi ohjeistus Suomen arvonlisäverolaissa. Sellaisen tavarankäytön maahantuonti on verotonta, jos tuontikuljetus päättyy toiseen jäsenmaahan ja tavara on yhteisömyyntinä veroton sekä tavarankäytön myyjä eli maahantuojana on elinkeinoharjoittaja. Esimerkiksi suomalainen yritys on maahantuonut tavarankäytön kolmansista maista Suomeen ja myynyt sen saman tien eteenpäin Tanskaan verovelvolliselle ostajalle. Maahantuonti olisi tapauksessa veroton, sillä tavara verotetaan yhteisö Hankintana Tanskassa. (Arvonlisäverolaki 1993, 9 luku, 101b §.)

Verottomuuden perusteena on, että maahantuoja on ilmoittanut Suomessa myönnetyn ALV-tunnuksen, ostajan ALV-tunnuksen toisessa EU-valtiossa tai siirtotilanteessa maahantuojan oman ALV-tunnuksen kuljetuksen päättymisvaltiossa. Maahantuojan on varauduttava esittämään todiste siitä, että maahantuodut tavarat tosiasiallisesti kuljetetaan tuontivaltiota toiseen jäsenmaahan. Maahantuoja huolehtii yhteisömyynnin raportoinnista kausiveroilmoituksessa ja yhteenvetoilmoituksessa. (Äärilä ym. 2015, 353-354.)



## 7 KÄYTÄNNÖN TILANTEITA YRITYS X: N LIIKETOIMINNASSA

### 7.1 Toimintaympäristön kuvaus

Yritys x:n toimiala on koneiden ja laitteiden agentuuritoiminta. Yhtiö on perustettu vuonna 1987 ja se luokitellaan pieneksi yritykseksi PK-sektorilla. Pienen yrityksen määritelmä täyttyy, jos yrityksen palvelussa on vähemmän kuin 50 henkilöä ja lisäksi joko taseen tai liikevaihdon loppusumma on enintään kymmenen miljoonaa euroa (Tilastokeskus 2016).

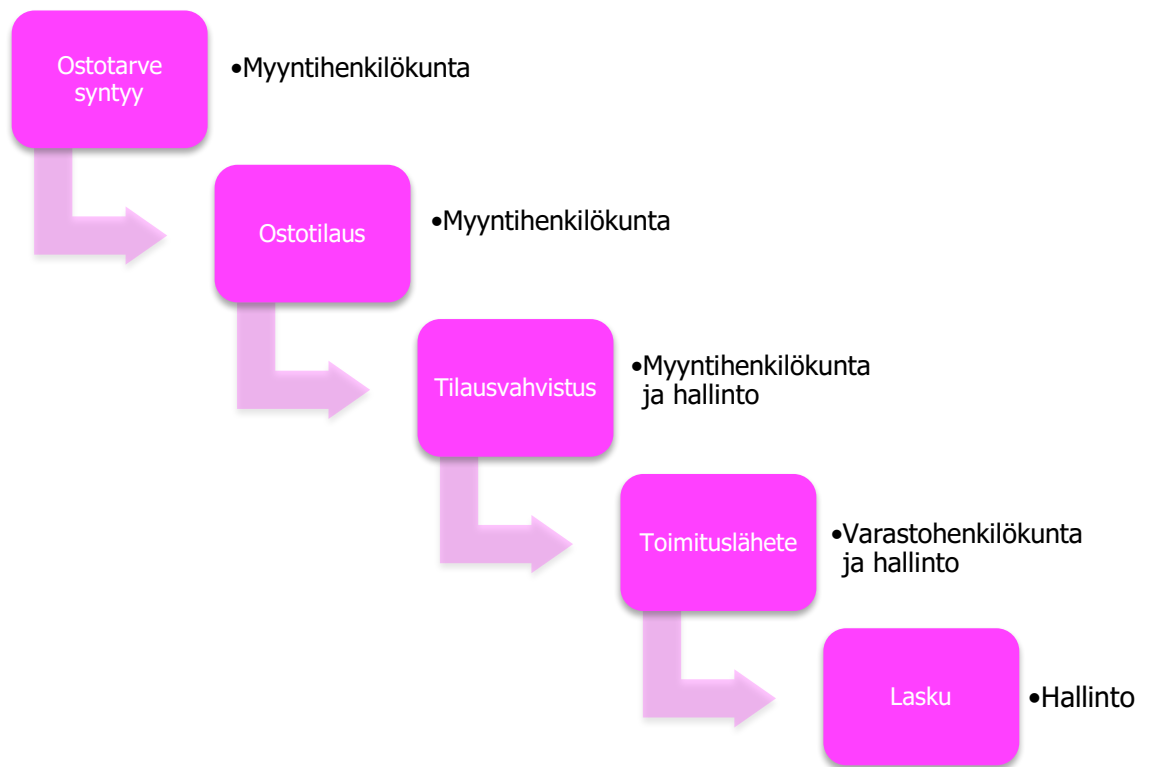
Yrityksen liiketoiminta koostuu teollisuus- ja voimalaitostuotteiden maahantuonnista ja myynnistä Suomessa ja vientimarkkinoilla. Päämarkkina-alueena ovat Suomi, Baltian maat ja Venäjä. Lisäksi vientiä on ollut mm. Australiaan, Saudi-Arabiaan ja Ruotsiin. Viennin osuus myynnistä on noin 50 prosenttia, joka kattaa sekä suoran että välillisen vientimyynnin. Loput 50 prosenttia on kotimaan myyntiä. Yritys x:n asiakkaat ovat yrityksiä, eikä suoraa kuluttajamyyntiä ole. Yhtiö on kerryttänyt historiansa aikana paljon kanta-asiakkaita, joiden kanssa asiakassuhteet ovat pitkäaikaisia. Pitkäaikaisiin asiakassuhteisiin kuuluu muun muassa tukkureita, jotka myyvät tuotteita edelleen omille asiakkailleen. Yritys x:llä on myös jonkin verran suuria ja pitkäkestoisia projektiasiakkaita.

Yritys x:llä ei ole palvelumyyntiä, sillä teollisuus- ja voimalaitostuotteiden asennuksesta vastaa yleensä jokin kolmas taho. Tuotteista on mahdollista koostaa myös tuotekokonaisuuksia. Tavaratoimitukset tapahtuvat yrityksen päätoimipaikalta Suomesta, paitsi kolmikantakauppatilanteissa toimitukset, jotka lähtevät suoraan toimittajalta asiakkaalle. Yhtiön liiketapahtumat kuuluvat Suomen Arvonlisäverolain piiriin, eikä rekisteröitymisvelvoitetta ole tullut muihin maihin.

#### 7.1.1 Tilausprosessien kuvaus

Yritys x käyttää Visman toiminnanohjausjärjestelmää nimeltä L7. Tämän yhdenmukaisen käsittelyn ansiosta raportoinnin ja arvonlisäverokäsittelyn prosessit ovat samankaltaisia sekä myynti- että ostolaskujen osalta. Myyntilaskujen verokäsittelystä ensisijaisesti vastaa tilausten käsittelijä, joka syöttää myyntitilaukselle tiedot tilauksesta. Tilaukset saapuvat yleisimmiten yritykseen joko sähköpostitse tai puhelintilauksina. Myyntitilauksen toimituskuittaus vaiheessa käsittely on siirtynyt hallinnon puolelle, jossa tehdään lopullinen myyntilasku. Vielä tässä vaiheessa voidaan tarkastaa oikea verokäsittely. Ostolaskujen osalta koko prosessi on hallinnon osastolla.

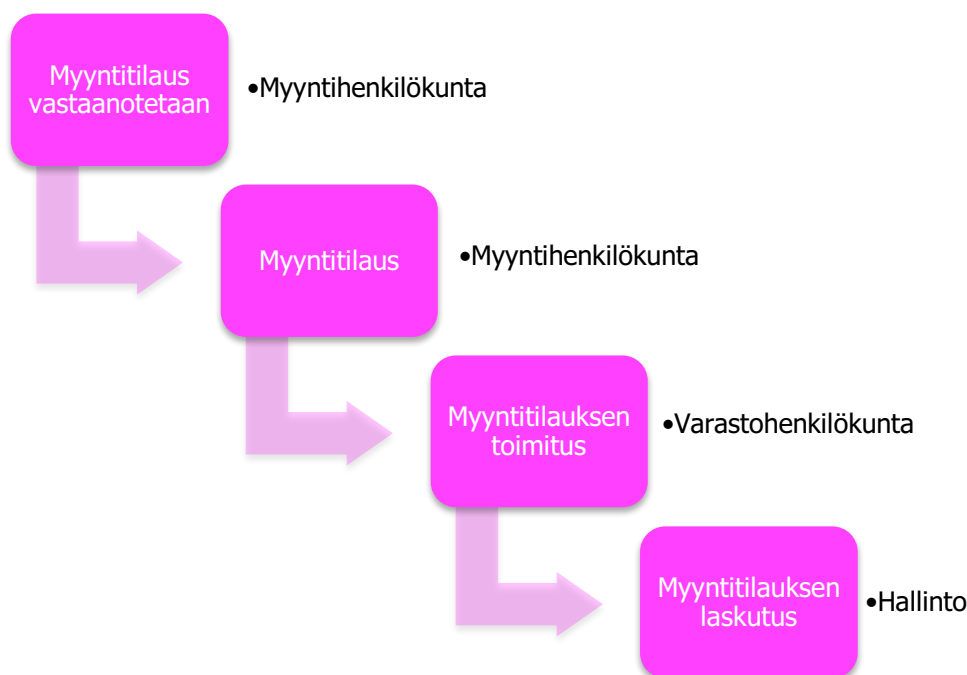
Osto- ja myyntitilausten ohjelma on hyvin pitkälle automatisoitu verokäsittelyn osalta. Käsittelijä ottaa kantaa veroympäristöön, esim kotimaan myynti, yhteisömyynti tai myynti ei EU-alueelle ja vastaavasti ostotilauksissa kotimaan osto, yhteisömyynti, osto ei EU-alueelta. Tilausten käsittelijä ottaa kantaa myös verokantaan, joka pääsääntöisesti on yleinen tai EU tavara 24 tai alv 0. Hallinnossa tarkastetaan laskutusvaiheessa myyntilaskujen oikea verokäsittely ja tiliöinti, sekä ostolaskut tarkistetaan kohdennettaessa tilausta laskuun ja valitessa oikea tiliöintitili. Ostolaskujen osalta otetaan kantaa myös siihen, onko tavara menossa varastoon vai suoraan myyntitilaukselle. Tiedot päätyvät ohjelman kautta arvonlisäveroraportointiin.



KUVIO 6. Ostotilauksen käsittely yritys x:ssä.

Ostotarve syntyy joko myyntitilauksesta tai varastosaldon hälytysrajan alittumisesta. Ostot kuuluvat yritys x:ssä myyntihenkilökunnan työtehtäviin. Ostotilauksen käsittelijä lyö ostotilauksen järjestelmään niin, että se jo alkuvaiheessa kohdistuu joko suoraan työlle koodittomana ostona tai koodillisena ostona varastotuotteeksi. Ostotilaukseen määritetään ostaja, toimittaja ja maksaja, nämä tiedot poimitaan yritysrekisteristä. Jos ostettaisiin tavaraa uudelta toimittajalta, perustettaisiin sille ensiksi toimittajanumero yritysrekisteriin. Yritysrekisteriä ylläpitää hallinnon henkilökunta. Tämän jälkeen ostotilauksessa otetaan kantaa verollisuuteen osapuolien perusteella. Yleensä hankinnat ovat kotimaan ostoja yleisellä verokannalla, yhteisöhankintoja nollaverokannalla eli yhteisötuote 24 tai ostoja ei EU-alueelta nollaverokannalla. Joitakin hankintoja tehdään kolmikantakaupalla, mutta tämä on harvinaisempaa. Ostotilaukselle määritetään lisäksi toimitusehto- ja tapa sekä toimituspäivä. Lopuksi ostotilaukselle syötetään ostotilausrivit. Koodillinen varastotuote voidaan poimia tuoterekisteristä samoin kuin kooditon, mutta tällöin on huolehdittava, ettei tuotteelle jää varastostatusta. Kooditon tuote on ohjattava suoraan myyntitilaukselle ja myyntitilauksen numero on annettava jo ostotilausta tehtäessä.

Valmis toimittajalle lähetetty ostotilaus siirtyy seuraavaksi hallinnon henkilökunnalle. Kotimaan ostosta huolehtii eri henkilö kuin maahantuonnista. Tilausvahvistus tarkistetaan yhteistyössä ostotilauksen tekijän kanssa, jos poikkeavuuksia löytyy verrattaessa ostotilaukseen. Kun ostettu tavara saapuu varastoon, varastohenkilökunta tarkistaa tuotteen ja vasta sen jälkeen toimituslähete jatkaa matkaa hallinnon henkilökunnalle. Toimitusläheteellä tavara saavutetaan varastokirjauksin saapuneeksi. Viimeinen vaihe ostotilauksen käsittelyssä on ostolaskun kirjaus. Ostolasku tarkistetaan ja kohdistetaan ostotilaukselle. Tässä vaiheessa tarkistetaan vielä ostotilauksen verollisuus ja otetaan kantaa ostotiliin.



KUVIO 7. Myyntitilauksen käsittely yritys x:ssä.

Myyntiprosessin käsittely etenee kuvion seitsemän osoittamalla tavalla. Myyntihenkilökunta ottaa vastaan myyntitilauksen sähköisesti tai puhelimitse ja heidän tehtävänä on siirtää myyntitilauksen tiedot järjestelmään sekä avata myynnille myyntinumero. Myyntitilaukselle syötetään ensimmäisenä tilaajan, toimittajan ja maksajan tiedot. Nämä tiedot poimitaan yritysrekisteristä ja tarvittaessa avataan uusi asiakasnumero yhteistyössä hallinnon henkilökunnan kanssa. Seuraavaksi myyntitilauksella otetaan kantaa myynnin verollisuuteen ja verokantaan. Yleensä myyntitapahtuma on kotimaan myynti yleisen verokannan mukaan, yhteisömyynti nollaverokannan eli yhteisömyyntituote 24 tai myynti ei EU-alueelle ja nollaverokanta. Joitakin myyntejä tehdään kolmikantakauppana, mutta nämä tilanteet ovat harvinaisempia. Lisäksi myyjä merkitsee myyntitilaukselle toimitusajankohdan, toimitusehdon- ja tavan sekä muut huomioitavat seikat.

Valmis myyntitilaus siirtyy varastohenkilökunnalle jatkokäsittelyä varten. Myyntitilaus voidaan toimittaa suoraan varastosta riippuen tuote saatavuudesta, muussa tapauksessa myyntitilaus jää odottamaan toimitusta. Varastohenkilökunta pakkaa ja hoitaa tavaran toimituslogistiikan. Kun tilaus lähtee varastosta, toimitusläheteen toinen osa vie laskutukseen. Laskutusta hoitaa hallinnon henkilökunta, joka huolehtii myyntitilauksen käsittelyn loppuun.

Laskutusvaiheessa tarkistetaan vielä myynnin oikea verollisuus, otetaan kantaa toimitus- ja lisäkustannuksiin sekä tehdään toimituskirjaukset varastokirjanpitoon. Lopulta myyntitilauksesta tulostetaan virallinen myyntilasku, joka lähtee asiakkaalle verkkolaskuna, sähköpostilaskuna tai paperilaskuna. Valmiit myyntilaskut viedään kirjanpitoon kerran viikossa, jolloin vielä tarkistetaan laskujen oikea tiliöinti ja verokäsittely.

Sisäisen kontrollin toimivuudesta huolimatta on mahdollista, että aina silloin tällöin järjestelmän läpi voi päästä virheellinen myynti- tai ostotilaus. Tämän vuoksi opinnäytetyön ohessa tehtiin yritys x:lle myynti- ja ostoprosessien etenemiskaaviot, jotka mahdollistavat tilausten käsittelijöiden nopean varmistamisen verokäsittelyn osalta. Ongelma on kuitenkin hyvin pieni, tällaisia laskuja tulee vuodessa alle kymmenen mikä verrattaessa myyntilaskuvolyymiin vuositasolla on minimaalinen. Joka tapauksessa näistä aiheutuu hallinnolle ylimääräistä työtä, minkä vuoksi nähtiin tarpeellisenä toteuttaa etenemiskaaviot.

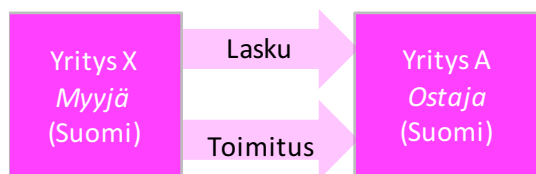
## 7.2 Käytännön kauppatahtumia arvonlisäverokäsittelyineen

Tässä kappaleessa käsitellään yritys x:n erilaisia myynti- ja ostotapahtumia esimerkein. Tilanteet kuvaavat yhtiön tyypillisimpiä kansainvälisen tavarakaupan tilanteita, jotka esitetään kuvioden avulla. Kuvio esimerkin jälkeen on annettu ohjeistus verokäsittelyn etenemiselle ja laskuvaatimuksien täyttämiseksi.

### 7.2.1 Kotimaan myynti- ja ostotapahtuma

#### 1. Myynti suomalaiselle asiakkaalle, toimitus Suomeen

*Kotimaan myynnin perustilanteessa ostaja (yritys a) on Suomessa sijaitseva yritys, jolla on Suomen ALV-tunnus. Lasku ja toimitus menevät Yritys x:ltä Suomeen, yritys a:n toimipisteeseen.*



KUVIO 8. Kotimaan myynti.

Kyseessä on verollinen (yleinen 24 %) kotimaan myynti.

**Verollisuus:** yleinen

**Veroprosentti:** 24,00

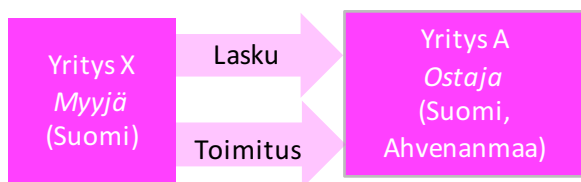
**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an myynti teollisuus alv 24 % (3000)

**Kausiveroilmoitus:** 301-303 Vero kotimaan myynnistä verokannoittain: 24 %:n vero

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

## 2. Myynti suomalaiselle asiakkaalle Ahvenanmaalle

*Ostaja (yritys a) on suomalainen yritys, joka toimii Ahvenanmaalla. Lasku ja tavara menevät yritys x:ltä suoraan suomalaiselle yritykselle Ahvenanmaalle.*



KUVIO 9. Veroton myynti Ahvenanmaalle, toimitus Manner-Suomesta Ahvenanmaalle.

Ahvenanmaan erityisaseman vuoksi, kyseessä on veroton myynti Ahvenanmaalle. Tavaroiden myynti Manner-Suomesta Ahvenanmaalle käsitellään kuten kolmansien maiden vientimyynti. Vienti-ilmoitus voidaan tehdä kauppalaskulla ja yksinkertaistetun menettelyn avulla yksi ilmoitus hyväksytään Tulissa sekä vienti- että tuonti-ilmoitukseksi eli veroilmoitukseksi.

**Verollisuus:** Alv 0 %

**Veroprosentti:** 0,00

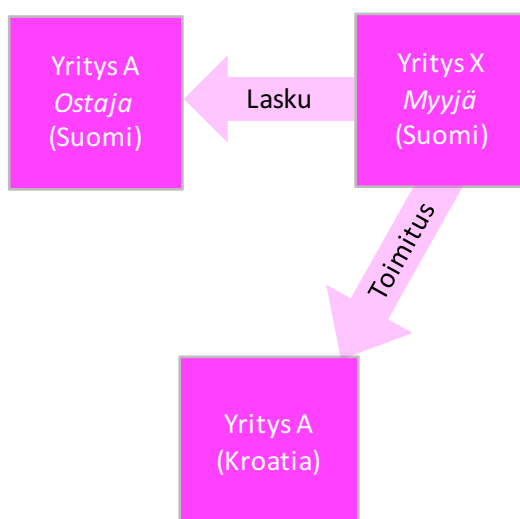
**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an 3380 Myynti ei EU, alus, Amaa

**Kausiveroilmoitus:** 309 0-verokannan alainen liikevaihto

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

## 3. Myynti suomalaiselle asiakkaalle, toimitus EU-alueelle

*Ostaja (yritys a) on suomalainen yritys, jolla on pelkästään Suomen ALV-tunnus. Lasku menee suomalaiselle yritykselle, mutta tavarat toimitetaan myyjältä (yritys x) Kroatiaan suomalaisen yrityksen toimipisteelle (yritys a).*



KUVIO 10. Kotimaan myynti, toimitus Euroopan unionin jäsenvaltion.

Kyseessä on verollinen kotimaan myynti. Tavaroiden toimittaminen Euroopan unionin jäsenmaahan ei riitä täyttämään yhteisömyynnin edellytyksiä, koska ostaja (yritys a) ei ole rekisteröitynyt toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvolliseksi. Kyseessä ei myöskään ole kolmikantakauppa, sillä kaupan osapuolet eivät ole rekisteröityneitä arvonlisäverovelvollisiksi eri jäsenvaltioissa.

**Verollisuus:** yleinen

**Veroprosentti:** 24,00

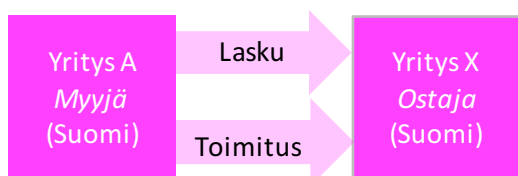
**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an myynti teollisuus alv 24 % (3000)

**Kausiveroilmoitus:** 301-303 Vero kotimaan myynnistä verokannoittain: 24 %:n vero

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

#### 4. Kotimaan osto, toimitus Suomeen

*Kotimaan hankinnan perustilanteessa ostaja (yritys x) on Suomessa sijaitseva yritys, jolla on Suomen ALV-tunnus. Lasku ja toimitus tapahtuvat myyjän (yritys a) varastosta ostajan (yritys x) varastoon Suomeen.*



KUVIO 11. Kotimaan ostotapahtuma.

Kyseessä on verollinen kotimaan osto. Kotimaankaupassa osto- ja myyntitapahtumat ovat toistensa peilikuvia. Ainoastaan laskujen kirjanpidollinen käsittely eroaa tilivalinnoissa.

**Verokanta:** yleinen

**Vero EUR:** arvonlisäveron määrä

**Tiliöinti:** per ostot teollisuus 24 (4000) an ostovelat (2871)

**Kausiveroilmoitus:** 307 kohdekauden vähennettävä vero (kotimaiseen ostoon sisältynyt vero)

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

#### 7.2.2 Kotimaan laskun sisältövaatimukset

Tässä on lueteltu toimeksiantajayrityksen liiketoimintaan kuuluvan kotimaan laskun laskuvaatimukset. Lista on näiltä osin tyhjentävä, mutta joitakin asioita on jätetty mainitsematta sen vuoksi, ettei yritys x tarvitse niitä liiketoiminnassaan. Suomen arvonlisäverolain 209 b § löytyy kaikki pakolliset laskumerkinnät (Arvonlisäverolaki 1993, 22 luku 209 b §).

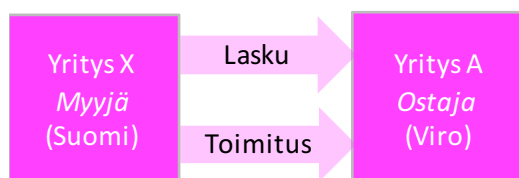
Kotimaan kauppalaskulta on ilmentävä seuraavat asiat:

- ”Laskun antamispäivä
- Juokseva tunniste, laskun yksilöiminen
- Myyjän ALV-tunnus, joka on kotimaan kaupassa y-tunnus
- Ostajan ALV-tunnus, jos kyseinen ostaja on käännetyn arvonlisäveromenettelyn perusteella arvonlisäverovelvollinen
- Myyjän ja ostajan nimet sekä osoitteet
- Myytyjen tavaroiden määrä ja laji, palvelujen laajuus ja laji
- Tavaroiden toimituspäivä, palveluiden suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se on määriteltävissä eikä ole sama kuin laskun antopäivä
- Veron peruste kunkin verokannan osalta ja verottomuuden osalta erikseen
- Yksikköhinta ilman veroa
- Hyvitykset ja alennukset, jollei niitä ole otettu huomioon yksikkö hinnassa
- Verokanta
- Suoritettavan veron määrä
- Merkintä verottomuudesta tai viittaus arvonlisäverodirektiiviin tai arvonlisäverolain säännökseen
- Merkintä ”käännetty verovelvollisuus”, jos ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella
- Jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, on laskuun merkittävä yksiselitteinen viittaus tähän kyseiseen laskuun” (Arvonlisäverolaki 1993, 22 luku 209 b §).

### 7.2.3 Yhteisömyynti- ja hankinta

#### 1. Myynti EU-asiakkaalle

*Yhteisömyynti on kyseessä, jos ostaja (yritys a) on toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa oleva yritys ja sillä on kyseisen maan VAT-tunnus. Myyjä (yritys x) toimittaa laskun ja tavaran samaan maahan, samalle vastaanottajalle.*



KUVIO 12. Yhteisömyynti.

Liiketahtuma on veroton yhteisömyynti. Yritys x merkitsee laskulle sekä oman että yritys a:n VAT-numeron. Lisäksi laskuun tulee merkintä nollaverokantaisesta yhteisömyynnistä. Ostaja puolestaan tekee maassaan verollisen yhteisöhankinnan.

**Verollisuus:** EU-tuote 24 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an yhteisömyynti tuotteet EU (3360)

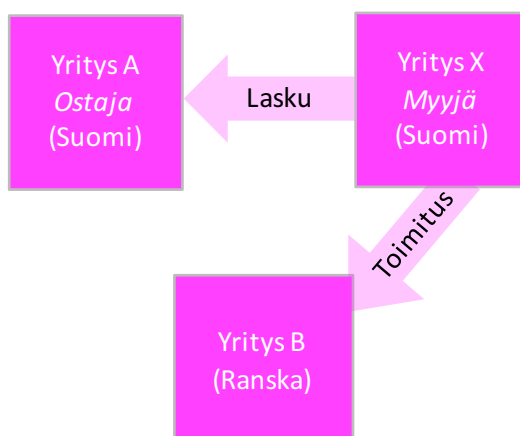
**Laskumerkintä:** VAT 0 % Intra community supply

**Kausiveroilmoitus:** 311 Tavarán myynti muihin EU-maihin

**Yhteenvetoilmoitus:** ostajan maatunnus ja arvonlisäverotunniste sekä tavarán myynnin arvo

## 2. Myynti suomalaiselle asiakkaalle, toimitus EU-alueelle

*Ostaja (yritys a) on suomalainen yritys, jolla on Suomen ALV-tunnuksen lisäksi myös Ranskan VAT-tunnus. Lasku menee suomalaiselle yritykselle, mutta tavarat toimitetaan myyjältä (yritys x) Ranskaan suomalaisen yrityksen toimipisteelle (yritys b).*



KUVIO 13. Yhteisömyynti tilanne Ranskan VAT-tunnisteella.

Kyseessä on yhteisömyynti, koska suomalaisella ostajalla (yritys a) on voimassa oleva Ranskan VAT-numero eli yritys on rekisteröitynyt myös toiseen EU-maahan arvonlisäverovelvolliseksi. Yritys x merkitsee laskulle sekä oman ALV-numeron että yritys a:n Ranskan VAT-numeron Suomen ALV-numeron sijaan. Lisäksi laskuun tulee merkintä nollaverokantaisesta yhteisömyynnistä (Alv 0 % yhteisömyynti).

**Verollisuus:** EU-tuote 24 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an yhteisömyynti tuotteet EU (3360)

**Laskumerkintä:** Alv 0 % yhteisömyynti

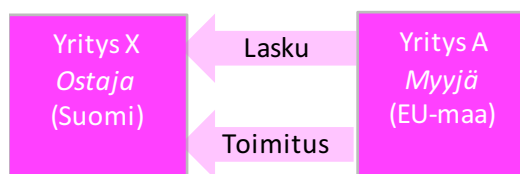
**Kausiveroilmoitus:** 311 Tavarán myynti muihin EU-maihin

**Yhteenvetoilmoitus:** ostajan maatunnus ja arvonlisäverotunniste sekä tavarán myynnin arvo



### 3. Osto EU-asiakkaalta

*Yhteisöhankinnan perustilanteessa myyjä (yritys a) on toisessa EU-maassa oleva yritys, jolla on kyseisen maan VAT-numero. Ostaja (yritys x) sijaitsee eri EU-maassa ja on arvonlisäverovelvollinen kyseiseen maahan. Myyjä (yritys a) toimittaa tavarat ja laskun samaan maahan, samalle vastaanottajalle.*



KUVIO 14. Yhteisöhankinta.

Kyseessä on suomalaiselle yritykselle x verollinen yhteisöhankinta, koska myyjä on toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvollinen ja kuljetus Suomeen tapahtuu joko myyjän tai ostajan toimeksiantona. Yritys a myy tavarat Suomeen ilman maansa arvonlisäveroa, koska ostajalla on suomalainen ALV-numero ja tavara toimitetaan EU-maasta toiseen.

**Verokanta:** EU-tuote 24 %

**Vero EUR:** 0,00

**Tiliöinti:** per yhteisöhankinta tuotteet (4130) an ostovelat (2871)

**Kausiveroilmoitus:** 313 Tavara ostot muista EU-maista, 305 suoritettava vero tavaraostoista muista EU-maista ja 307 Kohdekauden vähennettävä vero

**Yhteenvetoilmoitus:** ostaja ei anna

#### 7.2.4 Kansainvälisen kaupan laskun sisältövaatimukset

Kotimaan laskuvaatimuksien lisäksi kansainvälisen kaupan laskuihin on merkittävä seuraavia tietoja.

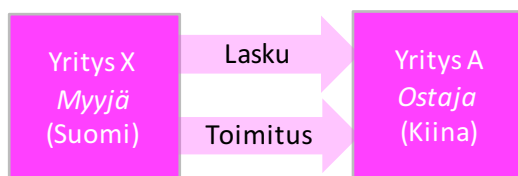
Kansainvälisen kaupan laskulta on ilmentäviä seuraavat tiedot:

- "Myyjän ALV-numero
- Ostajan ALV-numero, jota tämä on käyttänyt ostossa, jos hän on ostosta veronmaksuvelvollinen käännetyin verovelvollisuuden perusteella
- Ostajan ALV-numero, jota tämä on käyttänyt tavarat yhteisöhankinnassa
- Veron peruste verottomuuden osalta
- Jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, laskuun tulee merkintä verottomuudesta tai viittaus arvonlisäverodirektiiviin tai arvonlisäverolain asiaa koskevaan säännökseen
- Jos myynnistä on verovelvollinen ostaja, laskulle tulee merkintä "käännetty verovelvollisuus", tällöin laskuun ei merkitä verokantaa eikä veron määrää" (Äärilä ym. 2015, 789-790.)

## 7.2.5 Vientimyynti ja maahantuonti

## 1. Myynti EU:n ulkopuoliselle asiakkaalle

*Vientimyyntin perustilanteessa ostaja (yritys a) on Yhteisön ulkopuolella oleva yritys. Myyjä (yritys x) toimittaa tavarat laskun suoraan Euroopan unionin ulkopuolelle.*



KUVIO 15. Vientimyynti Euroopan unionin ulkopuolelle.

Kyseessä on veroton vientimyynti, koska tavara luovutetaan ostajalle Yhteisön veroalueen ulkopuolella. Myyjän tai ostajan toimeksiannosta huolintayhtiö kuljettaa tavarat veroalueen ulkopuolelle. Myyjä tarvitsee arvonlisäverottomuuden näytöksi Tullilta saatavan poistumisvahvistetun luovutus päätöksen.

**Verollisuus:** Alv 0 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an myynti ei EU, alus, Amaa (3380)

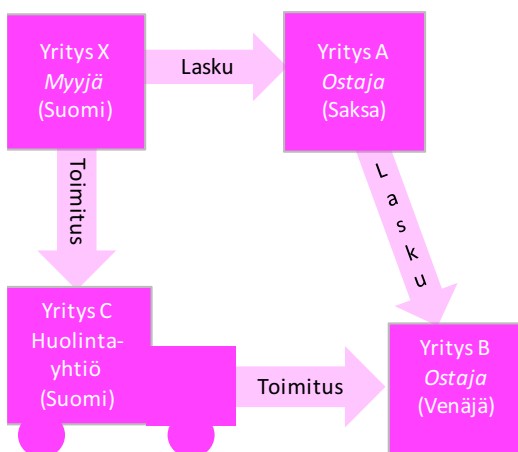
**Laskumerkintä:** VAT 0 % sales outside the Community

**Kausiveroilmoitus:** 309 0-verokannan alainen liikevaihto

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

## 2. Myynti toiseen EU-maahan, tavara toimitetaan EU:n ulkopuolelle

*Suomalainen myyjä (yritys x) myy tavaroita toiseen EU-maahan arvonlisäverovelvolliselle yhtiölle (yritys a), joka myy tavarat edelleen EU:n ulkopuolelle (yritys b). Tavarat toimitetaan suoraan Suomesta Euroopan ulkopuolelle.*



KUVIO 16. Vientitilanne.

Kyseessä on vientitilanne, koska tavarat kuljetetaan Euroopan unionin ulkopuolelle ostajan toimeksiannosta. Yritys x:n myynti yritys a:lle käsitellään verottomana myyntinä yhteisön ulkopuolelle, koska tavara toimitetaan Euroopan unionin ulkopuolelle. Yritys a:n myynti yritys b:lle on myös veroton, koska myynti ei tapahdu Suomessa eikä yritys a:n maassa. Yritys b tekee verollisen maahantuonnin.

Yritys x toimittaa tavarat Suomessa huolintayhtiölle (yritys c), joka kuljettaa tavarat Yhteisön ulkopuolelle yritys b:lle. Yritys a tai x toimii kyseisessä vientitilanteessa viejänä ja on antanut huolintayhtiölle valtuudet hoitaa vientimuodollisuudet. Myyjä yritys x tarvitsee näytökseen verottomasta myynnistä Suomen sisäisen rahtikirjan, joka todentaa tavarat luovuttamisen huolintayhtiölle (yritys c) ja huolintayhtiöltä rahtikirjan, josta käy ilmi lopullinen toimitusmääränpää eli kuljetus Suomesta Venäjälle. Rahtikirjojen lisäksi myyjä yritys x voi pyytää ostajalta huolintayhtiön laskun, joka toimii näyttönä kuljetuksen tapahtumisesta ostajan toimeksiannosta. Jos viejänä toimii yritys a, myyjä yritys x pyytää yritys a:lta Tullin poistumisvahvistetun luovutus päätöksen, joka todentaa tavarat poistuneen EU-alueelta.

**Verollisuus:** Alv 0 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an myynti ei EU, alus, Amaa (3380)

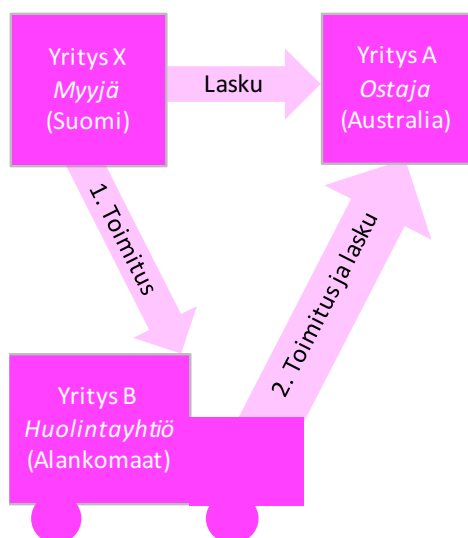
**Laskumerkintä:** VAT 0 % sales outside the Community

**Kausiveroilmoitus:** 309 0-verokannan alainen liikevaihto

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

3. Myynti EU:n ulkopuoliselle asiakkaalle, toimitus EU-alueelle edelleen toimitettavaksi

*Ostaja (yritys a) on Euroopan unionin ulkopuolella oleva asiakas, joka ei ole rekisteröitynyt Yhteisön alueella arvonlisäverovelvolliseksi. Myyjä (yritys x) lähettää laskun ostajalle (yritys a) ja toimittaa tavarat toiseen EU-maahan, josta ostajan valitsema huolintayhtiö (yritys b) toimittaa sen Euroopan veroalueen ulkopuolelle ostajalle (yritys a).*



KUVIO 17. Vientimyynti.

Kyseessä on vientimyynti huolintayhtiön (yritys b) kautta. Suomalaisen yritys x:n myynti on veroton Australialaiselle ostajalle (yritys a), koska tämä ei ole Suomessa verovelvollinen ja tavara toimitetaan ostajan eli yritys a:n toimeksiannosta huolintayhtiölle Alankomaihin (yritys b) työsuoritusta eli lopullista kuljetusta EU-alueen ulkopuolelle varten. Kun tavara toimitetaan ostajan (yritys a) toimeksiannosta, ostaja vastaa kuluista huolitsijaliikkeelle ja toimittaa rahtikirjat myyjä yritykselle.

Vientimyynnistä huolintayhtiön kautta myyjä (yritys x) tarvitsee todisteeksi ostaja (yritys a) maan viranomaisen antaman selvityksen yrityksen kotipaikasta, tällä varmistetaan, että ostaja on todella ulkomaalainen. Lisäksi myyjä yritys x tarvitsee näytön siitä, että tavara on tosiasiaa työsuorituksen eli kuljetuksen jälkeen päätynyt Yhteisön veroalueen ulkopuolelle. Huolintayhtiö (yritys b) toimii tilanteessa viejänä ja myyjä tarvitsee näytökseen viejältä jäljennöksen vientiasiakirjoista (poistumisvahvistettu luovutuspäätös) ja rahtikirjoista.

Jos myyjä (yritys x) ei saa jäljennöstä poistumisvahvistetusta luovutuspäätöksestä, on kyseessä verollinen kotimaan myynti. Tilanteessa yhteisömyynnin edellytykset eivät täyty, koska EU:n ulkopuolella oleva ostaja (yritys a) ei ole rekisteröitynyt missään Euroopan jäsenvaltiossa. Ilman poistumisvahvistettua luovutuspäätöstä myyjä ei voi todistaa luotettavasti, että tavara on poistunut Yhteisön alueelta, jonka vuoksi vientimyyntiin edellytykset eivät täyty.

**Verollisuus:** Alv 0 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an myynti ei EU, alus, Amaa

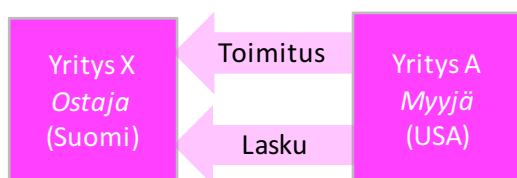
**Laskumerkintä:** VAT 0 % sales outside the Community

**Kausiveroilmoitus:** 309 0-verokannan alainen liikevaihto

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

4. Maahantuonti, ostetaan tavaraa Euroopan unionin ulkopuolelta

*EU:n ulkopuolinen myyjä (yritys a) myy tavaran suomalaiselle ostajalle (yritys x). Toimittaja (yritys a) kuljettaa tavaran suoraan suomalaiselle ostajalle (yritys x). Lasku lähetetään Suomeen yritys x:lle.*



KUVIO 18. Maahantuonti.

Kyseessä on perustilanne maahantuonnista. Maahantuonti tapahtuu Suomessa, joten yritys x suorittaa maahantuonnista Suomen arvonlisäveron.

Lisäksi suomalainen yritys x ilmoittaa maahantuotavan tavarat tullille tuonti-ilmoituksella. Tulli vahvistaa tavaralle tullausarvon, kantaa siitä tullen, arvonlisäveron, tuontimaksun ja muita maahantuontiin liittyviä maksuja, jos niitä on tavarasta suoritettava.

**Verokanta:** Alv 0 %

**Vero EUR:** 0,00

**Tiliöinti:** per ostot ei EU (4110) an ostovelat (2871)

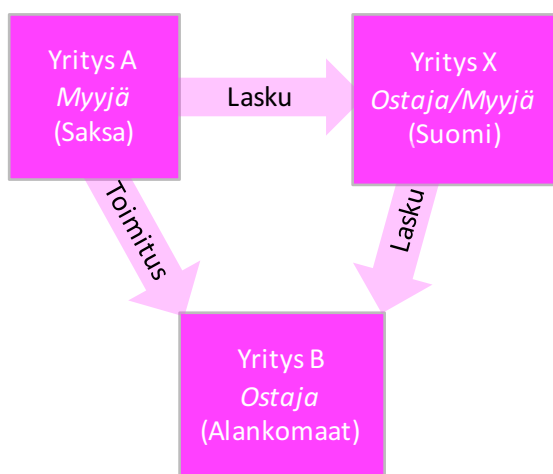
**Kausiveroilmoitus:** 307 kohdekauden vähennettävä vero

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

## 7.2.6 Kolmikantakauppa

### 1. Myynti EU-maahan ja edelleen myynti toiseen EU-maahan

*Saksalainen myyjä (yritys a) myy tavarat suomalaiselle ostajalle (yritys x), joka myy edelleen tavarat alankomaalaiselle ostajalle (yritys b). Saksalainen myyjä toimittaa tavarat suoraan alankomaalaiselle ostajalle (yritys b), jonka lisäksi myyjä lähettää laskun suomalaiselle ostajalle (yritys x). Suomalainen ostaja/myyjä lähettää laskun alankomaalaiselle ostajalle (yritys b).*



KUVIO 19. Kolmikantakauppa, jossa suomalainen yritys on kolmikantakaupan toinen myyjä.

Kyseessä on kolmikantakauppa, koska tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin ja tavara kuljetaan toiseen myyntiin liittyen suoraan määränpäämaahan jäsenvaltiosta toiseen. Yrityksen a myynti on veroton yhteisömyynti yritys x:lle. Suomalainen yritys x antaa oman ALV-tunnuksensa yritys a:lle. Yritys x on kolmikantakaupan toinen myyjä ja merkitsee yritys b:n laskuun oman ALV-tunnuksen ja yritys b:n VAT-tunnuksen sekä lisäksi tekee laskuun merkinnän kolmikantakaupasta. Tämä mahdollistaa sen, ettei yritys x:n tarvitse rekisteröityä Alankomaissa arvonlisäverovelvolliseksi ja suorittaa arvonlisäveroa yhteisöhankinnasta ja edelleenmyynnistä siellä. Kolmikantakaupassa veronmaksuvelvollisuus on kokonaan yritys b:llä. Yritys x tekee verottoman oston yritys a:lta ja kolminkantamyynnin yritys b:lle. Yritys b tekee puolestaan verollisen yhteisöhankinnan maassaan.

**Verollisuus:** kolmikantakauppa alv 0 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an kolmikantamyynni (3370)

**Laskumerkintä:**

SALES VAT 0 % Triangulation

*Delivery from Germany to Netherlands*

*Buyer Company B (VAT NLxxxxxxx)*

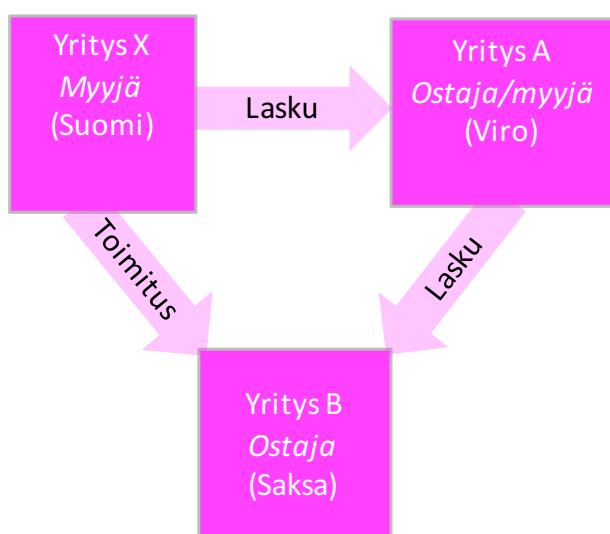
*Seller Company X (VAT FIxxxxxxx)*

**Kausiveroilmoitus:** ei anneta

**Yhteenvetoilmoitus:** ostajan maatunnus (EE) ja arvonlisäverotunniste sekä tavaran myynnin arvo ja koodiksi numero 3 (kolmikantakauppa)

2. Myydään Suomesta tavara EU-maahan ja edelleen toiseen EU-maahan

*Suomalainen myyjä (yritys x) myy tavaran virolaiselle ostajalle (yritys a), joka myy tavaran edelleen saksalaiselle ostajalle (yritys b). Suomalainen myyjä toimittaa tavaran suoraan saksalaiselle ostajalle ja lähettää laskun virolaiselle ostajalle (yritys a). Virolainen ostaja/myyjä lähettää laskun saksalaiselle ostajalle (yritys b).*



KUVIO 20. Kolmikantakauppa, jossa suomalainen yritys on kolmikantakaupan ensimmäinen myyjä.

Kuvion 20 liiketapahtuma on myös kolmikantakauppa, suomalaisen yrityksen x rooli on vaihtunut toisesta myyjästä ensimmäiseen myyjään. Tämän vuoksi myynti on yritys x:lle veroton yhteisömyynti ja laskulle tulee merkitä sekä yritys x:n, että yritys a:n VAT-numerot ja VAT 0 % Intra Community supply. Tämä ensimmäisen myyjän rooli kolmikantakaupassa eroaa ensiksi esittämästä myynnillisesti, joka vaikuttaa lasku käsittelyyn sekä kausiveroilmoituksen ja yhteenvetoilmoituksen antamisessa.

**Verollisuus:** EU-tuote 24 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an yhteisömyynti tuotteet EU (3360)

**Laskumerkintä:** VAT 0% Intra Community supply

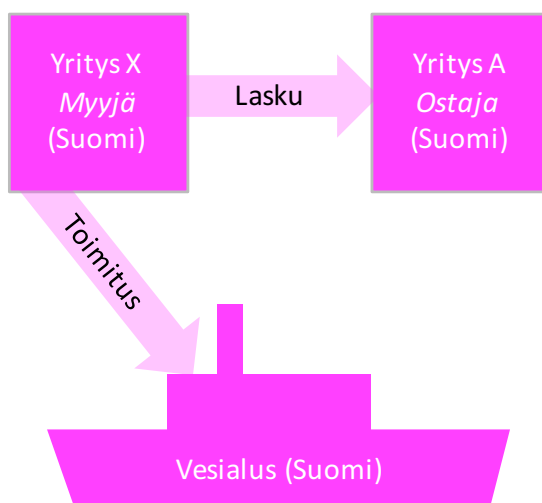
**Kausiveroilmoitus:** 311 tavaroiden myynnit muihin EU-maihin

**Yhteenvetoilmoitus:** ostajan maatunnus (EE) ja arvonlisäverotunniste sekä tavarann myynnin arvo

### 7.2.7 Alusmyynti

1. Myynti suomalaiselle yritykselle, toimitus kansainväliseen vesialukseen

*Myyjä (yritys x) myy tavarann suomalaiselle ostajalle (yritys a). Myyjä (yritys x) toimittaa tavarann telakalle, suoraan rakenteilla olevaan vesialukseen. Myyjä lähettää laskun ostajalle (yritys a).*



KUVIO 21. Nollaverokannan alainen myynti vesialukseen.

Myynti on veroton, koska tavara myydään ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustamiseksi. Yritys x lähettää yritys a:lle nollaverokantaisen laskun, laskulla on merkintä arvonlisäverolain 70 §:stä ja vesialuksen IMO-numero. Suomalainen yritys x huolehtii alustoimitusilmoituksen tekemisestä Tullille. Verottoman alusmyynnin todisteena myyjälle toimii Tullin hyväksymä asiakirja, jossa on vastaanottajan kuittaus tavaroiden vastaanottamisesta alukseen tai poistumisvahvistettu luovutus päätös.

**Verollisuus:** Alv 0 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an myynti ei EU, alus, Amaa (3380)

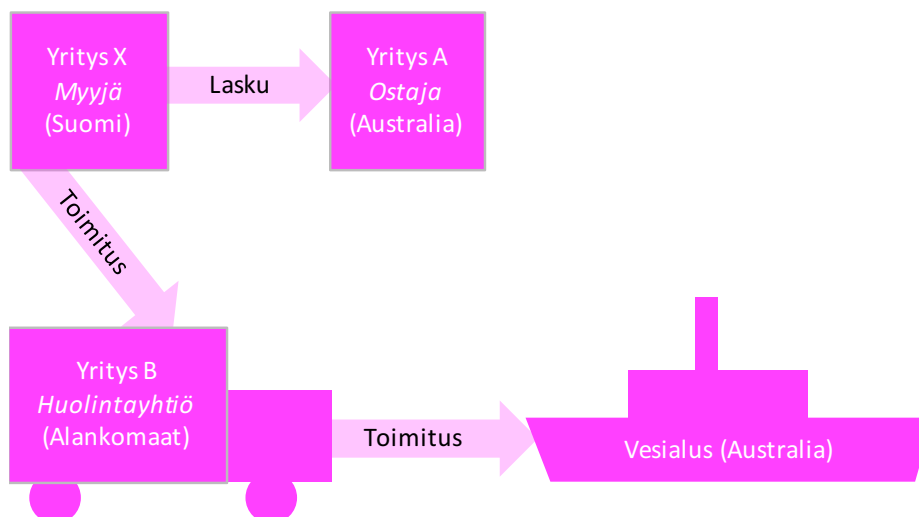
**Laskumerkintä:** Myynti ALV 0 %, Kansainväl. Liikenteessä olevan aluksen varustus, ALV 70 §.

**Kausiveroilmoitus:** 309 0-verokannan alainen veroton liikevaihto

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta

## 2. Myynti Australialaiselle yritykselle, toimitus kansainväliseen alukseen

*Myyjä (yritys x) myy tavaran australialaiselle ostajalle (yritys a). Myyjä (yritys x) toimittaa tavaran australialaiselle laivanrakennustelakalle, josta tuotteet toimitetaan suoraan rakenteilla olevaan vesialukseen. Myyjä lähettää laskun ostajalle (yritys a).*



KUVIO 22. Nollaverokannan alainen myynti vesialukseen Australialaiselle ostajalle.

Myynti on veroton, koska tavara myydään ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustamiseksi ja toimitetaan Euroopan unionin ulkopuolelle. Yritys x lähettää yritys a:lle nollaverokantaisen laskun, laskulle merkitään vesialuksen IMO-numero ja "Ships spares in transit" teksti, joka tarkoittaa kansainvälisessä liikenteessä olevaa alusta. Poiketen yhteisökaupasta laskulle ei tule merkintöjä ALV-numeroista. Alustoimitusilmoitus korvataan vienti-ilmoituksella.

Yritys x toimittaa tuotteet Alankomaalaiselle huolintayhtiölle (yritys b), jossa tuotteet kootaan koon-  
tikonttiin ja lopullinen kuljetus tapahtuu rahtilaivalla. Viejänä myynnissä on yritys x, joka tarvitsee  
kuitatun rahtikirjan viennistä (Suomi-Alankomaat) sekä rahtikirjan (Alankomaat-Australia). Lisäksi  
myyjä saa MRN eli viennin saatekirjan ja alusmanifest-dokumentin eli lastiasiakirjan huolintayhtiöltä.  
Verottoman alusmyynnin todisteena myyjälle toimii edellä mainittujen lisäksi Tullilta saatava poistu-  
misvahvistettu luovutus päätös ja asiakirja, jossa on vastaanottajan kuittaus tavaroiden vastaanot-  
tamisesta alukseen.

**Verollisuus:** Alv 0 %

**Veroprosentti:** 0,00

**Tiliöinti:** per myyntisaamiset (1701) an myynti ei EU, alus, Amaa

**Laskumerkintä:** VAT 0 % sales outside the Community

**Kausiveroilmoitus:** 309 0-verokannan alainen liikevaihto

**Yhteenvetoilmoitus:** ei anneta



## 7.2.8 Tavarankuljetuspalvelut

1. Kuljetuspalvelu kahden EU:n jäsenvaltion välillä, joista toinen on Suomi

Suomalainen kuljetusyhtiö kuljettaa tavaroita joko yritys x:n toimipisteelle tai toimipisteeltä. Molemmilla tilanteissa Euroopan unionin sisäiset kuljetukset ovat tavarankuljetuspalveluiden ALV-säännösten mukaan verollista myyntiä ja laskuille lisätään arvonlisävero verokannan mukaisesti eli 24 %.

**Verokanta:** yleinen

**Vero EUR:** arvonlisäveron määrä

**Tiliöinti:** per tuontihuolinta EU (4320) an ostovelat (2871)

2. Vientikuljetus

Vientikuljetuksilla tarkoitetaan tavarantoimitusta Euroopan unionin ulkopuolelle. Nämä kuljetukset ovat verotonta myyntiä eikä laskuille tule arvonlisäveroa.

**Verokanta:** Alv 0 %

**Vero EUR:** 0.00

**Tiliöinti:** per huolinta ja tullit ei EU (4140) an ostovelat (2871)

3. Tuontikuljetus ja tuontitullaus

Tuontikuljetuksella tarkoitetaan tavarantoimitusta Euroopan unionin ulkopuolelta Yhteisön alueelle. Tuontikuljetus on veroton ensimmäiseen määräpaikkaan asti ja kotimaanrahti verotetaan yleisen verokannan mukaan (24 %).

**Verokanta:** Osittain väh. kelpoinen

**Vero EUR:** arvonlisäveron määrä tullauspäätöksestä

**Tiliöinti:**

Verokanta 24: per huolinta ja tullit ei EU (4140) an ostovelat (2871)

Verokanta 0: per huolinta ja tullit ei EU (4140) an ostovelat (2871)

Verokanta 24/0: per ostot ei EU:n veron peruste (4060) an ostot ed. vastatili (4070)

Ensimmäinen vientikirjaus käsittelee Suomen sisällä tapahtuneen tuontikuljetuksen osaa, josta maksetaan yleisen verokannan mukaan arvonlisäveroa. Toinen vientikirjaus koskee tuontikuljetusta, eli kuljetuksen lähtöpaikasta ensimmäiseen määräpaikkaan asti. Kirjauksen verokanta on nolla, koska tuontikuljetus on verotonta myyntiä aina ensimmäiseen määräpaikkaan asti.

Kolmannessa kirjauksessa käsitellään hankinnan vero eli tullille maksettava osuus maahantuotujen tuotteiden arvonlisäverosta. Debet-kirjaus tehdään yleisen verokannan mukaisesti ja kredit-kirjaus tehdään nollaverokannan mukaan, jolloin saadaan tuotteiden arvonlisävero-osuus käsitellyksi arvonlisäverosaamiset tilille (1763).

### 7.3 Etenemiskaaviot myynti- ja ostotilanteisiin

Myynti- ja ostotilanteiden arvonlisäverokäsittelyn nopean selvittämisen tueksi myynnin- ja hallinnon henkilökunnalle toteutettiin edellä esitettyjen case-tapauksien pohjalta etenemiskaaviot. Etenemiskaaviot ovat eräänlainen pikaohje, joka tiivistää toimeksiantajayrityksen erilaisten myynti- ja ostotapahtumien arvonlisäverokäsittelyn.

Etenemiskaavioiden avulla voidaan nopeasti selvittää oikea arvonlisäveron käsittely niin tavaramyynneissä kuin tavarahankinnoissakin. Oikean verokäsittelyn selvittäminen myynti- ja ostoprosessin alkuvaiheessa ennalta ehkäisee virheiden syntymistä ja näin välttää ylimääräiseltä korjaustyöltä myöhemmissä käsittelyvaiheissa. Myyntipuolella verokäsittelyvirhe voi syntyä esimerkiksi tilanteessa, missä ensiksi yleisellä verokannalla syötetty myyntitilaus vaihdetaan nollaverokantaiseen. Ohjelma antaa tehdä kyseisen muutoksen, mutta tosiasiassa ohjelma ei oikaise veroa loppuun asti. Tämä tarkoittaa sitä, että muutettu verokanta tulee oikein viralliselle laskulle, mutta järjestelmä tiliöi kuitenkin alkuperäisen verokannan mukaan. Tilanteessa virhe ilmenee vasta, kun myyntilaskut viedään kirjantuloon, jolloin arvonlisävero ei täsmää myyn-teihin nähden. Etenemiskaaviot ovat pikaohjeina toimiva ratkaisu toimeksiantajayritykselle, sillä niistä on vaivatonta ja sujuvaa tarkistaa arvonlisäverokäsittely häiritsemättä muiden työskentelyä.



\* Vientimyynti alv 0 % toteutuu, kun tavarat viedään suoraan Euroopan rajojen ulkopuolelle. Verottomia vientimyyntejä voi olla kaksi peräkkäin. Mikäli ostaja huolehtii kuljetuksesta verottomuus edellyttää, että ensimmäinen myyjä saa todisteeksi viennistä tullin poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen. Jos ensimmäinen myyjä ei saa poistumisvahvistettua luovutuspäätöstä, se lisää myyntilaskuunsa 24 % arvonlisäveron ja vasta toinen myynti on veroton vientimyynti.

KUVIO 23. Etenemiskaavio arvonlisäveron käsittelyyn tavaramyynteissä.

Kuvion 23 etenemiskaaviossa on kolme saraketta, joita luetaan vasemmalta oikealle. Ensimmäisessä sarakkeessa on kuvattu myyjä yrityksen eli toimeksiantaja yritys x:n asemaa. Toisessa sarakkeessa on kuvattu ostajan ja toimitusosoitteen asemaa. Kolmannessa sarakkeessa on lopputulos kahden ensimmäisen sarakkeen perusteella. Kolmas sarake edustaa sitä, kuinka arvonlisävero pitää käsitellä myyntitilanteessa.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus käsittelyssä tärkeintä on tarkastella ostajan ja myyjän välisestä kauppasopimuksesta (toimitusehtolausakkeita), tavarankäytön liikettä ja yrityksen rekisteröintiä; löytyykö y-tunnus, VAT-tunnus vai onko kokonaan rekisteröimätön yritys kyseessä.



\* Vientimyynti alv 0 % toteutuu, kun tavarat viedään suoraan Euroopan rajojen ulkopuolelle. Verottomia vientimyyntejä voi olla kaksi peräkkäin. Mikäli ostaja huolehtii kuljetuksesta verottomuus edellyttää, että ensimmäinen myyjä saa todisteeksi viennistä tullin poistumisvahvistetun luovutuspäätöksen. Jos ensimmäinen myyjä ei saa poistumisvahvistettua luovutuspäätöstä, se lisää myyntilaskuunsa 24 % arvonlisäveron ja vasta toinen myynti on veroton vientimyynti.

KUVIO 24. Etenemiskaavio arvonlisäverokäsittelyyn tavarahankinnoissa.

Kuviossa 24 on kuvattu tavarahankintojen arvonlisäverokäsittelyä erilaisissa hankintatilanteissa. Ensimmäinen sarake kuvaa ostajan eli toimeksiantajayritys x:n roolia. Toinen sarake ottaa kantaa myyjän ja toimitusosoitteen asemaan. Kolmannessa sarakkeessa on lopputulos kahden ensimmäisen sarakkeen perusteella. Kolmas sarake on vastaus siihen, kuinka arvonlisävero tulee käsitellä hankintatilanteessa.

Kuten myyntitilanteessa (kuvio 23) on myös ostotilanteessa (kuvio 24) tärkeää tarkastella ostajan ja myyjän välistä kauppasopimusta, tavarankäytön liikettä ja yrityksen rekisteröintiä; y-tunnus, VAT-tunnus vai kokonaan rekisteröimätön yritys, selvittäessä arvonlisäveron käsittelyä.

Kansainvälisen kaupan arvonlisäverokysymykset valikoituivat opinnäytetyöni aiheeksi syksyllä 2015. Varsinainen työn tekeminen alkoi keväällä 2016 ja jatkui aina kevät talveen 2017 asti. Osa-aikatyöskentely ja vakituiseen työsuhteeseen astuminen kesäkuussa 2016 hidastuttivat opinnäytetyöprosessin valmistumista. Valitsin aiheen, joka on hyödyksi nykyisessä työssäni ja varmasti myös tulevaisuuden työtehtävissä. Kun aloitin opinnäytetyön työstämisen, minulla oli vähäinen käsitys kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta. Oma tiedonpuute ja lisäksi lakien sekä asetusten tulkinta osoittautui itsenäisen työskentelyn haasteeksi. Tietoa oli paljon saatavilla ja usein olennaisen tiedon poimiminen ja sen analysointi oikein kuluttivat aikaa. Vaativaksi osoittautuikin olennaisen ja epäolennaisen tiedon seulominen.

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia ja tarkastella kansainvälistä arvonlisäverotusta toimeksiantajayrityksen näkökulmasta. Opinnäytetyöprosessi koostui muutamasta suuresta työvaiheesta, joista laajin oli teoriaan perehtyminen ja kirjoittaminen. Teoriaosassa on selvitetty kansainvälisen kaupan arvonlisäverosäännöksiä tavarakaupassa ja lisäksi sivuttu pääpiirteissä palvelukauppaa. Tavarakaupan tarkempi tutkiminen oli perusteltua toimeksiantajayrityksen liiketoiminnan keskittyessä kyseiseen aihioon ja siksi palvelu- ja tavarakaupan tasavertainen käsittely ei ollut tarpeellinen. Seuraava työvaihe oli case-tapauksien kerääminen ja analysointi. Opinnäytetyön tutkimusosa toteutettiin tarkastelemalla toimeksiantajayrityksen todellisten kauppatahtumien ja –tilanteiden arvonlisäverokäsittelyä case-tapauksien avulla. Opinnäytetyön pääpaino on ollut elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa. Viimeisenä päätyövaiheena oli laatia etenemiskaaviot toimeksiantajayritykselle. Tämä vaihe oli prosessin helpoin, koska se yhdisti työstä oppimani tiiviiksi paketiksi.

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tuottaa toimeksiantajayritykselle ajankohtaista tietoa kansainvälisestä arvonlisäverotuksesta ja laatia erilaisista arvonlisäverotilanteista selkeä ohjeistus. Työn tuloksena syntyi käytännössä yksi käsikirja ja kaksi erimallista pikaohjetta toimeksiantajayritykselle. Käsikirja on opinnäytetyön teoriaosa, joka on koottu uusimmasta ajan tasalla olevasta tiedosta kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta. Ensimmäinen pikaohje syntyi case-tapausten havainnollistavien kuvien ja kirjallisen ohjetekstin myötä. Toinen pikaohje on esitetyt etenemiskaaviot, jotka ovat lopullinen tuotos koko opinnäytetyöstä. Toimeksiantajayrityksen toiveena oli saada selkeä ja nopea tapa ratkoa erilaisia arvonlisäverotilanteita, minkä pohjalta etenemiskaaviot ovat suunniteltu.

Opinnäytetyön aihe yllätti laajuudellaan ja ajoittain tiedon rajaaminen sekä analysointi olivat haastavaa. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus on riippuvainen monesta tekijästä ja siksi verokäytösten selvittäminen oli aika ajoittain monimutkaista. Lisäksi toimeksiantajayrityksen kauppatahtumien monipuolisuus ja anonyymiuden säilyttäminen tekivät tavoitteesta haastavan. Tutkimusosioon kertyi runsaasti erilaisia esimerkkitalanteita, jotka ovat toimeksiantajayrityksen kannalta tarpeellisia, mutta aiheuttivat päänvaivaa teorian ja tutkimusosan johdonmukaisuuden saavuttamisessa.

Teoriaosan rajauksessa on pyritty noudattamaan samaa tarkoituksenmukaisuutta kuin tutkimusosion esimerkkitalanteissa. Painopiste nojaa vahvasti toimeksiantajayrityksen tarpeisiin, mutta oikean ja

Työn tärkein lopputulema on kauppatilanteiden esimerkkikuviot ja etenemiskaaviot toimeksiantajayrityksen myynti- ja hallintohenkilökunnalle. Erillisen opaskirjan työstämisestä luovuttiin opinnäytetyöprosessin edetessä, koska opas olisi ollut käytännössä lyhennetty versio koko opinnäytetyöstä. Toimeksiantajayritys saa koko työni käyttöön ja työstäni on helppo erottaa tai rakentaa heitä nimenomaan palvelevat osiot. Kehittämisehdotuksia ovat esimerkkikuvioiden ja etenemiskaavioiden ylläpitäminen ja päivittäminen sekä uusien kansainvälisten kauppatapahtumien arvonlisävero käsittelyiden selvityksien tallentaminen toimeksiantajayrityksen tietokantaan tai luovutettavaan opinnäytetyöhön. Tämä auttaa jatkossa arvonlisäverotuksen erikoistapauksien selvittämisessä, koska voidaan helposti ja nopeasti palata edelliseen vastavaan kauppatapahtumaan ja tutkia, kuinka arvonlisävero on käsitelty. Jatkotutkimusaiheita voisivat olla kansainväliset yritysostot, edelleen veloitusten arvonlisäverotus kansainvälisen kaupan tilanteissa ja erilaiset konsernien väliset liiketoimet kansainvälisessä kaupassa.

Koska opinnäytetyö toteutettiin laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena on hyvä pohtia tutkimuksen validiteettia eli pätevyyttä ja reliabiliteettia eli pysyvyyttä. Opinnäytetyön lähteinä on käytetty paljon viranomaislaitoksien julkaisuja, Suomen lakia sekä uusimpia kirjallisuuden painoksia arvonlisäverotuksesta, joihin koko työn tutkimustulokset eli kuviot sekä etenemiskaaviot pohjautuvat. Tutkimuksen otanta on koottu alalla jo kolmen vuosikymmenen ajan toimineen yrityksen moitteettomasta historiasta. Tutkimuksen validiteettia tarkasteltaessa näistä näkökulmista voidaan vakuuttaa tutkimustuloksien vastaavan todellisuutta hyvin tarkasti. Validiteettia voi heikentää mittausvirhe eli tutkijan tulkintavirhe, joka kuitenkin on pyritty minimoimaan eri tarkastusportaiden avulla. Tutkimusta tehdessä on tähdätty johdonmukaisuuteen, täsmällisyyteen ja tarkkuuteen, joiden avulla on pystytty rakentamaan tarkkoja tuloksia ja välttämään virheitä. Kun arvioidaan tutkimuksen reliabilitettiä edellä mainittujen seikkojen osalta, voidaan taata tutkimuksen reliabiliteetin olevan korkea. Tutkimustulokset ovat pysyviä niin kauan, kun ei tule muutoksia arvonlisäverolainsäädäntöön.

Opinnäytetyöprosessin tekeminen vei minulta paljon aikaa ja voimavaroja. Koko prosessi oli henkisesti kuormittava taisto, mutta se on jo nyt antanut paljon itsestään takaisin. Kokonaisuutena prosessi on opettanut minulle henkilökohtaisesti paljon uutta kansainvälisen kaupan arvonlisäverotuksesta ja täten uskon myös sen palvelevan toimeksiantajani tarpeitakin. Opinnäytetyöprosessi on kasvattanut ammatillista osaamistani ja antanut minulle edellytykset toimia kansainvälisissä kirjanpito tehtävissä.

## LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT

- ARVONLISÄVEROLAKI 1993. L 1993/1501. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 2016-03-21.] Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501#L6P70>
- EUROOPAN KOMISSIO 2016. VIES–vastauksia kysymyksiisi. [Viitattu 2016-04-25.] Saatavissa: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/faq.html](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html)
- EUROPEAN PARLIAMENT 1995. Options for a definitive vat system [verkkajulkaisu]. [Viitattu 2016-03-15.] Saatavissa: [http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en\\_en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf)
- EUROOPAN UNIONI 2016<sub>1</sub>. Sisämarkkinat. [Viitattu 2016-03-15.] Saatavissa: [http://europa.eu/pol/singl/index\\_fi.htm](http://europa.eu/pol/singl/index_fi.htm)
- EUROOPAN UNIONI 2016<sub>2</sub>. Tarkista alv-numero (VIES-järjestelmä). [Viitattu 2016-07-17.] Saatavissa: [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/check-number-vies/index\\_fi.htm](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/check-number-vies/index_fi.htm)
- EUR-LEX 2007. Neuvoston asetus (ETY) 2913/92, annettu 12 päivänä lokakuuta 1992, yhteisön tullikoodeksista [Euroopan unionin virallinen lehti]. [Viitattu 2016-10-04.] Saatavissa: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:01992R2913-20070101&rid=2>
- EUR-LEX 2006. Neuvoston direktiivi 2006/112/EY L 347/1 [Euroopan unionin virallinen lehti]. [Viitattu 2016-03-15.] Saatavissa: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=celex:32006L0112>
- EUR-LEX 2013. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013, annettu 9 päivänä lokakuuta 2013 unionin tullikoodeksista [Euroopan unionin virallinen lehti]. [Viitattu 2016-10-04.] Saatavissa: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&rid=1>
- EUR-LEX 2015. EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. [Viitattu 2016-03-15.] Saatavissa: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=URISERV%3A131057>
- INTERNATIONAL MARITIME ORGANIZATION. IMO Ship Identification Number Scheme. [Viitattu 2016-10-06.] Saatavissa: <http://www.imonumbers.lrfairplay.com/About.aspx>
- KANANEN, Jorma 2013. Case-tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylä: Suomen Yliopistopaino Oy.
- LAINEN, Markus, BAMBERG, Jarkko ja JOKINEN, Pekka 2007. Tapaustutkimuksen taito. Helsinki: Gaudemus Helsinki University Press Oy Yliopistokustannus, HYY yhtymä.
- LIKITALO, Heikki ja RISSANEN, Riitta 1998. Tutkimusmenetelmät. Helsinki: Hakapaino Oy.
- NISKAKANGAS, Heikki 2011. Veropolitiikka. Helsinki: WSOYpro Oy.
- NISKAKANGAS, Heikki 2014. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 3. painos. Helsinki: Talentum Media Oy.
- PWC SUOMI 2016. Unionin tullikoodeksin soveltaminen alkaa 1.5.2016 – mikä muuttuu? [verkkajulkaisu]. [Viitattu 2016-10-04.] Saatavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/unionin-tullikoodeksin-soveltaminen/>
- SUOMEN TULLI 2009. Ahvenanmaan erityisasema. [Viitattu 2016-03-21.] Saatavissa: <http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/ahvenanmaa/lisatietoa/tausta.jsp>
- SUOMEN TULLI 2011. Vienti EU:n ulkopuolelle. [Viitattu 2016-08-27.] Saatavissa: [http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/vienti\\_eun\\_ulkopuolelle/index.jsp](http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/vienti_eun_ulkopuolelle/index.jsp)
- SUOMEN TULLI 2014<sub>1</sub>. Miten annan tulli-ilmoituksen? [Viitattu 2016-10-02.] Saatavissa: [http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/tuonti/tulli\\_ilmoitus/index.jsp](http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/tuonti/tulli_ilmoitus/index.jsp)



SUOMEN TULLI 2014<sub>2</sub>. Alustoimituksesta annettava vienti-ilmoitus. Viennin asiakasohje 33 [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2016-10-06.] Saatavissa:

[http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/ELEX\\_asiakasohjeet/Viennin\\_asiakasohjeet/2010\\_33\\_alustoitus.pdf](http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/vienti/ELEX_asiakasohjeet/Viennin_asiakasohjeet/2010_33_alustoitus.pdf)

SUOMEN TULLI 2015. Sanomapohjainen asiointi. [Viitattu 2016-08-27.] Saatavissa:

<http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/sahkoinenasiointi/edi/>

SUOMEN TULLI 2016<sub>1</sub>. Ahvenanmaan veroraja – arvonlisäverotus ja ilmoitusmenettely viennissä ja tuonnissa. Arvonlisäverotusohje [verkkojulkaisu]. [Viitattu 2016-04-06.] Saatavissa:

[http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/ahvenanmaa/arvonlisaverotus/lisatietoa/Ilmoitusmenettely\\_alv.pdf](http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/ahvenanmaa/arvonlisaverotus/lisatietoa/Ilmoitusmenettely_alv.pdf)

SUOMEN TULLI 2016<sub>3</sub>. Intrastat Suomessa v. 2016. EU-maiden välisen kaupan tilastointi. Intrastat opas 2016 [verkkodokumentti]. [Viitattu 2016-05-17.] Saatavissa:

[http://www.tulli.fi/fi/suomen\\_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet16/01\\_FIN2016.pdf](http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet16/01_FIN2016.pdf)

TILASTOKESKUS 2016. Pienet ja keskiuuret yritykset. [Viitattu 2016-10-11.] Saatavissa:

[http://www.stat.fi/meta/kas/pienet\\_ja\\_keski.html](http://www.stat.fi/meta/kas/pienet_ja_keski.html)

TOMPERI, Soile 2013. Kehittyvä kirjanpitolaitos. 14. painos. Porvoo: Edita Publishing Oy.

VEROHALLINTO 2010. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. [Viitattu 2016-06-14.] Saatavissa:

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverotus\\_EUtavarakaupassa\(14381\)#5%20Tavaroiden%20yhteisohankintaX](http://www.vero.fi/fi-Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa(14381)#5%20Tavaroiden%20yhteisohankintaX)

VEROHALLINTO 2011<sub>1</sub>. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. [Viitattu 2016-03-21.] Saatavissa: <https://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Ahvenanmaan\\_veroraja\\_arvonlisaverotuksen\(14185\)](https://www.vero.fi/fi-Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Ahvenanmaan_veroraja_arvonlisaverotuksen(14185))

VEROHALLINTO 2011<sub>2</sub>. Palveluiden ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. [Viitattu 2016-05-29.] Saatavissa: <https://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Palvelujen\\_ulkomaankaupan\\_arvonlisaverot\(14323\)](https://www.vero.fi/fi-Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323))

VEROHALLINTO 2011<sub>3</sub>. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. [Viitattu 2016-04-06.] Saatavissa:

<https://www.vero.fi/fi->

[FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Avoin\\_yhtio\\_ja\\_kommandiittiyhtio/Arvonlisaverotus/Ulkomaankaupan\\_arvonlisaverotus](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Avoin_yhtio_ja_kommandiittiyhtio/Arvonlisaverotus/Ulkomaankaupan_arvonlisaverotus)

VEROHALLINTO 2011<sub>4</sub>. Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa. [Viitattu 2016-06-16.]

Saatavissa: <https://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverotus\\_kansainvalisessa\\_palvel\(14214\)](https://www.vero.fi/fi-Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverotus_kansainvalisessa_palvel(14214))

VEROHALLINTO 2011<sub>5</sub>. Kaukomyyntiä koskevat arvonlisäverosäännökset Suomessa. [Viitattu 2016-10-05.] Saatavissa: <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kaukomyyntia\\_koskevat\\_arvonlisaverosaann\(12403\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kaukomyyntia_koskevat_arvonlisaverosaann(12403))

VEROHALLINTO 2013. Kausiveroilmoituksen antaminen. [Viitattu 2016-05-17.] Saatavissa:

[https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Kausiveroilmoitus](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kausiveroilmoitus)

ÄÄRILÄ, Leena ja NYRHINEN, Ritva 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. 9. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

ÄÄRILÄ, Leena, NYRHINEN, Ritva ja HYTTINEN, Pekka 2015. Arvonlisäverotus käytännössä. 10. pai-

ÄÄRILÄ, Leena, KALLIO, Mika ja AMINOFF-LINDBLAD, A-L 1998. Arvonlisäverotus ulkomaankaupassa. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.